



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

Defraudación Fiscal Equiparada: Inconstitucionalidad del artículo
109, Fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Enrique Patiño Magnani

Director de la Tesis

Mtro. Sergio Beristain Suoza

México, D. F. a 30 de septiembre de 2013.

PRÓLOGO

El gran déficit fiscal por el que atraviesa nuestro país, entendiéndose por éste el bajo porcentaje de recaudación de impuestos que obtienen las arcas federales en relación a su Producto Interno Bruto (PIB), ha llevado a nuestras autoridades hacendarias a incrementar considerablemente el número de denuncias penales por violaciones a disposiciones de índole fiscal, como una medida de control que frene las prácticas de un gran número de contribuyentes, quienes han hecho de la evasión fiscal un *modus operandi* común y recurrente.

Sin embargo, el creciente número de denuncias por delitos fiscales se ha mal encausado por parte de algunas autoridades, llegando al extremo de un auténtico terrorismo fiscal, que lejos de ampliar la base de contribuyentes y alentar la inversión extranjera, fortalecen la evasión fiscal cada vez más arraigada en el colectivo social, que invita a formar parte de la economía informal.

Lo anterior, nos lleva a replantear la naturaleza, finalidad y ante todo la constitucionalidad, de algunos delitos fiscales previstos en el Código Fiscal de la Federación. De manera concreta, el presente trabajo analizará la naturaleza, historia legislativa, elementos constitutivos del delito, viabilidad práctica para su individualización y, ante todo, constitucionalidad de la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que desde nuestra perspectiva es claro ejemplo de la práctica de “legislar por castigo”.

Lo anterior, toma especial relevancia ya que esta práctica legislativa no sólo desalienta la formalidad tributaria, sino en la mayoría de los casos se cometen verdaderas injusticias en contra de contribuyentes, que por la complejidad de nuestro sistema tributario, simplemente no son responsables de la comisión del delito sujeto a estudio.

Si bien es cierto que el delito objeto de análisis a lo largo del presente trabajo, fue introducido en nuestra legislación como una medida para frenar la práctica de algunos contribuyentes, consistente en evadir el propio delito de defraudación fiscal (Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación) y el consecuente pago de impuestos, mediante la no presentación de la declaración – estrategia por demás burda - también lo es que su aplicación en algunos casos resulta por demás injusta e inconstitucional.

De tal suerte, la presente obra pretende realizar un análisis – de forma sucinta y práctica - sobre la inconstitucionalidad del artículo 109, fracción V, del Código Tributario Federal, el cual equipara el hecho de no presentar por más de doce meses una declaración con carácter de definitiva, dejando pagar el impuesto respectivo, con el delito de defraudación fiscal, violando desde nuestra perspectiva diversos derechos (antes garantías individuales) contenidas en nuestra Carta Magna.

Nuestra teoría se refuerza con el hecho de que algunos países (como el caso Español) han establecido categóricamente en sus legislaciones, que la “sanción por omisión” – como lo constituye la no presentación de una declaración – únicamente puede ser sancionable penalmente cuando se demuestre por parte de Estado, que el contribuyente

actuó con *dolo*, en tanto que para países como Argentina, simplemente no constituye una conducta sancionable por parte del Derecho Penal.

De igual forma, consideramos que un aspecto adicional que debe ser evaluado al momento de analizar la constitucionalidad del delito que nos ocupa, lo constituye el grado de responsabilidad del contribuyente al actualizar la hipótesis prevista en la norma, toda vez que la complejidad de nuestro sistema tributario invariablemente obliga a los contribuyentes a contratar peritos en la materia (contadores públicos), para la elaboración y presentación de las declaraciones de impuestos, quedando a la buena voluntad, ética y profesionalismo de dichos terceros.

Es por lo anterior, que a través del presente trabajo académico pretendemos concientizar a nuestros legisladores, de la necesidad de derogar dicho artículo, o en el peor de los casos, modificar la redacción del tipo penal. No sólo por transgredir derechos previstos en nuestra Carta Magna, y como veremos más adelante su individualización práctica resulta en algunos casos imposible, sino que a nivel internacional refleja el deterioro y falta de técnica de nuestro sistema fiscal.

CAPÍTULO PRIMERO

I. El Delito y sus Elementos.

A pesar de los diversos y numerosos esfuerzos realizados por los tratadistas para encontrar un concepto de delito con validez universal, este propósito no ha sido alcanzado, pues cada una de las nociones sugeridas han sido superadas por los nuevos criterios propuestos con motivo de la evolución social.

Con motivo de lo anterior, y siguiendo una argumentación lógico-jurídica, pretendemos conceptualizar el delito a partir de sus elementos esenciales, sin olvidar la necesidad de su concurrencia conjunta. En este tenor, la mayoría de los doctrinarios, entre ellos es Maestro Javier Alba Muñoz¹, consideran al delito como aquella *conducta típica, antijurídica, culpable y punible*.

Dicho lo anterior, realizaremos un breve estudio respecto de cada uno de estos elementos que integran al delito:

A) La Conducta y su ausencia.

En primer lugar, no debemos perder de vista que el delito ante todo se trata de una conducta humana. Al respecto, el Maestro Luis Jiménez de Asúa menciona que la palabra

¹ ALBA MUÑOZ, Javier, *Apuntes sobre Derecho Penal*, Escuela Libre de Derecho, México.

“acto” deber ser entendida en su más amplia acepción, tanto en su parte positiva “acción”, como en su parte negativa “omisión”.

En este orden de ideas, Fernando Castellanos define la conducta como “...*el comportamiento humano, positivo o negativo, encaminado a un propósito*”².

Sobre esta definición, nos parece importante resaltar que sólo el comportamiento “humano” tiene relevancia para el Derecho Penal, ya que incluso al hablar de personas morales o jurídicas, a éstas no se les considera sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia, independientemente de la de sus miembros, razón por la cual faltaría el elemento de conducta, básico para la existencia del delito.

Al respecto, el artículo 27 del Código Penal del Distrito Federal vigente³, establece que únicamente las personas físicas podrán ser responsables por la comisión de delitos, sin embargo, **dispone que los Jueces podrán imponer las sentencias a sus miembros o representantes**, respecto de los ilícitos que se hayan cometido por conducto de personas jurídicas. Con la finalidad de lograr una mayor claridad en la exposición, a continuación se transcribe el artículo de referencia:

²CASTELLANOS, Fernando, *Lineamiento elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 153.

³Es importante señalar que si bien el delito sujeto a estudio es de carácter federal, para fines académicos nos parece relevante evocar algunos preceptos del Código Penal del Distrito Federal, toda vez que la forma en que aborda algunas instituciones, y sus respectivas consecuencias legales, darán una mayor luz a las hipótesis y razonamientos plantados a lo largo del presente trabajo. Muestra de lo anterior, lo constituye el presente artículo 27 del Código Penal del Distrito Federal, que a diferencia de su símil federal (artículo 11), prevé facultades para que los jueces locales puedan individualizar las penas en los miembros o representantes de una persona moral.

“Artículo 27 (Responsabilidad de las personas morales). Para los efectos de este Código, sólo pueden ser penalmente responsables las personas físicas. Sin embargo, cuando un miembro o representante de una persona moral, con excepción de las instituciones públicas del Distrito Federal, cometa algún delito con los medios que para tal objeto la misma persona moral le proporcione, de modo que el delito resulte cometido a su nombre, bajo el amparo o en beneficio de aquélla, el juzgador impondrá en la sentencia, previo el procedimiento correspondiente y con intervención del representante legal, las consecuencias jurídicas accesorias previstas en los artículos 68 y 69 de este Código para dichas personas, independientemente de la responsabilidad en que hubieren incurrido las personas físicas por los delitos cometidos.

Por su parte, la omisión en palabras del propio Maestro Castellanos consiste en “...dejar de hacer lo que se debe ejecutar”. La omisión es una forma negativa de la acción”⁴⁴. Así mismo, el artículo 16 de nuestro Código Penal del Distrito Federal, establece que “en los delitos de resultado material será atribuible el resultado típico producido a quien omita impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo”.

De la transcripción anterior, podemos observar que no sólo basta con la omisión que genera un resultado típico, sino que es preciso que el sujeto tenga la obligación de impedir la producción del hecho punible, teniendo dicho deber su origen en la propia Ley.

⁴⁴CASTELLANOS, Fernando, *Lineamiento elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 152.

Para el penalista Cuello Calón, la omisión consiste en una inactividad voluntaria cuando la Ley Penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado⁵. De lo anterior, podemos concluir que en los delitos de *acción* se hace lo prohibido, en tanto que en los de *omisión*, se deja de hacer lo expresamente establecido en ley.

Ahora bien, dentro de los delitos de omisión debe distinguirse la *omisión simple* de la *comisión por omisión* u *omisión impropia*. Por la primera, *omisión simple*, como ya hemos señalado debemos de entender como el no hacer, voluntario o culposo, que violando una norma preceptiva, produce un resultado típico.

Por su parte, la *comisión por omisión* implica una doble violación de deberes: obrar y abstenerse, y por ello se infringen dos normas, una preceptiva (aquella que impone el deber de obrar) y la otra prohibitiva (aquella que sanciona la causación del resultado materia). Es decir, en los delitos de omisión impropia es necesario un resultado material, una alteración del mundo exterior mediante no hacer lo que el Derecho ordena.

B) Tipicidad.

Como se comentó en el inciso anterior, para que exista un delito se requiere una conducta humana, sin embargo, no toda conducta u omisión es delictuosa. La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito, habida cuenta que nuestra Carta Magna establece en su artículo 14 que “*en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté*

⁵ CALÓN, Cuello, *Parte General del Derecho Penal*, Editorial Porrúa, 1954, pág. 273.

decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”, lo que significa que no existe delito sin tipicidad.

Para el Maestro Fernando Castellanos se debe entender por tipicidad la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto⁶. Por su parte Celestino Porte Petit la conceptualiza como “...*la adecuación de la conducta al tipo que se resume en la fórmula nullum crimen sine tipo*”⁷.

De igual manera, el artículo 2º del Código Penal para el Distrito Federal recoge el principio de tipicidad al establecer que “*no podrá imponerse pena o medida de seguridad, si no se acredita la existencia de los elementos de la descripción legal del delito de que se trate. Queda prohibida la aplicación retroactiva, analógica o por mayoría de razón, de la ley penal en perjuicio de persona alguna*”.

A este respecto, resulta pertinente distinguir entre ausencia *de tipo* y *tipicidad*, ya que la primera se presenta cuando el legislador, deliberada o inadvertidamente, no describe un conducta que en opinión de la colectividad debería ser incluida en el catálogo de delitos. En cambio, la ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo, pero no se amolda a él la conducta realizada.

⁶CASTELLANOS, Fernando, *Lineamiento elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 167.

⁷PORTE PETIT, Celestino, *Importancia de la Dogmática Jurídico Penal*, Editorial Porrúa, México, 1989, pág. 37.

C) Antijuridicidad.

De manera concreta y sencilla, podríamos decir que la antijuridicidad es lo contrario al Derecho. En términos de Derecho Penal cabe mencionar que no sólo basta observar si la conducta es típica, sino que en cada caso se requiere verificar si el hecho constituye una violación del Derecho entendido en su totalidad.

Es decir, la antijuridicidad radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo. En los tipos penales se establecen los valores que son necesarios amparar, por lo que una conducta es antijurídica cuando vulnera dichos bienes o valores.

Para algunos autores la antijuridicidad puede distinguirse entre formal y material. El acto será *formalmente* antijurídico cuando implique transgresión a una norma establecida por el Estado, en tanto que será *materialmente* antijurídico, en cuanto exista una contradicción a los intereses colectivos.

D) Culpabilidad.

Conforme a lo que se ha venido analizando, una conducta será delictuosa no sólo cuando sea típica y antijurídica, sino cuando además sea culpable. Para Porte Petit la culpabilidad puede entenderse como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con

el resultado de su acto⁸. Por su parte, Villalobos considera que “...*la culpabilidad, genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente, por la indolencia o desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos.*”⁹.

Establecido lo anterior, cabe mencionar que la culpabilidad reviste dos formas: *Dolo y Culpa*, según el sujeto dirija su voluntad consiente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o cause igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia.

Es decir, entre otros requisitos para que se configure la delictuosidad de una conducta, es necesario que haya sido determinado por una intención (dolo), o por un olvido del mínimo de disciplina social impuesto por la vida cotidiana (culpa)¹⁰.

Así, la inclusión del dolo y de la culpa a nivel del tipo penal, se encuentra vinculada con lo dispuesto por el artículo 8º de nuestro Código Penal Federal, el cual a la letra dispone:

“Artículo 8o.- Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.”

⁸*Op. Cit.* pág. 49.

⁹VILLALOBOS, Ignacio, *Derecho Penal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1975, pág. 283.

¹⁰CASTELLANOS Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 135.

Dicho lo anterior, y por la importancia que revisten estos dos conceptos en la tesis que se plantea en el presente trabajo, se considera oportuno profundizar sobre los elementos y alcances de estas dos figuras.

1. El Dolo.

En primer lugar, es importante señalar que dicha palabra cuenta con varias acepciones, dependiendo de la materia, autor o periodo del que se trate. Algunos diccionarios jurídicos definen al dolo de la siguiente manera:

***Dolo.** Vicio de la voluntad que, análogamente a lo que ocurre en el Derecho Privado, puede ocasionar la anulación del acto administrativo¹¹.*

***Dolo.** (lat. dolus.) Fraude, engaño simulación.// En los delitos, voluntad intencional, propósito de cometerlos¹².*

***Dolo de propósito.** Mala intención, cuando se reflexiona por algún tiempo y se puntualiza la ejecución de forma que lo asegure frente al desprevenido adversario o víctima incauta¹³.*

¹¹**PALOMAR DE MIGUEL** Juan, *Diccionario para Juristas*, Editorial Porrúa, segunda edición, 2003, pág. 545.

¹²**FERNANDEZ VÁZQUEZ** Emilio, *Diccionario de Derecho Público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981.

¹³*Idem.*

El dolo en su noción más general se origina en la Escuela Clásica¹⁴, la cual establece que el dolo es la intención de delinquir; a su vez implica por parte del sujeto activo la admisión consciente de causar un resultado ilícito, presentándose las circunstancias y la comisión de la acción. Está constituido por querer algo ilícito, voluntaria e intencionalmente y cuenta con elementos básicos como lo son: la previsión del resultado ilícito (consecuencias de la acción), y la voluntad de causación (decisión de producir dicho resultado).

Por su parte, la Escuela Positivista enriquece la teoría del dolo con los llamados *motivos determinantes*, a través de los cuales el dolo requiere para su existencia *la voluntad, la intención y el fin*. La **voluntad** es la acción en sí misma; la **intención** es el motivo de la acción; y el **fin** es el resultado querido. Por lo tanto no basta con el solo querer violar el derecho, sino la intención de querer hacerlo¹⁵.

En este orden de ideas, nuestro Legislador Federal conceptualiza al dolo en nuestro Código Penal Federal, de la siguiente manera:

“Artículo 9.- Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley,...”

¹⁵ Cfr. VILLALOBOS, Ignacio, *Derecho Penal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1975, págs. 150-165.

Finalmente, Gerardo Laveaga al definir al dolo, cita al Maestro Miguel Ángel Aguilar López, quien lo define como *“la intención del sujeto activo para cometer el delito y requiere de la convergencia de los elementos cognoscitivo y volitivo en la ejecución; aspectos que la diferencian totalmente de las acciones derivadas de la violación de un deber ciudadano”*¹⁶

1.1 Elementos del dolo.

Como se ha venido mencionando, el dolo consiste en tener conocimiento de los elementos de un tipo penal, queriendo y aceptando su realización y consecuencias legales. Por tal motivo, se integra por un elemento cognoscitivo, **conocer**, es decir la correcta apreciación que tiene el sujeto de elementos fácticos en la hipótesis legal; además cuenta con un elemento volitivo que implica **el querer** (corresponde al dolo directo de primero y segundo grado), o aceptar (que es propio del dolo eventual) su realización.

• El conocimiento

El conocimiento de acuerdo a la doctrina debe ser actual, es decir, en el momento mismo en que el autor despliega su comportamiento. Sin embargo, éste puede anularse con motivo del error, sea sobre los presupuestos o bien, sobre los elementos del tipo.

¹⁶ **LAVEAGA** Gerardo, *El Derecho Penal a juicio, Diccionario Crítico*, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales (INACIPE), México, 2002, pág. 247.

- **El querer**

Dicho elemento va de la mano del concepto *libertad de la voluntad*, que se origina en la libertad individual e intrínseca del ser humano. La voluntad es una definición del sujeto activo sobre un objeto conocido y puede presentarse de manera deliberada o indeliberada.

El querer puede ser anulado en un momento determinado por la presencia de fuerzas externas irresistibles denominadas, *vis absoluta*, *vis maior* y los *actos reflejos*. Las primeras dos, son fuerzas físicas, externas e irresistibles que por recaer en el cuerpo del sujeto, impiden el querer típico. La *vis absoluta*, es atribuible al ser humano, en tanto que la *vis maior*, a las fuerzas de la naturaleza.

Por su parte, los actos reflejos son reacciones del cuerpo humano involuntarias en respuesta a estímulos externos.

2. La Culpa.

La culpa encuentra su base en la previsibilidad, vinculada con un denominado vicio de la voluntad, a partir del cual se ha omitido voluntariamente aquello que debía de prever lo previsible.¹⁷

¹⁷VELA TREVIÑO Sergio, *Teoría del delito*, Editorial Trillas, México 1973, pág. 123.

En torno a la culpa, se han planteado históricamente diversas teorías¹⁸, a saber:

1. Teorías objetivas, establecen la esencia de la culpa en aspectos externos u objetivos.

a) **La teoría de los medios antijurídicos**; la culpa se hace depender de dos presupuestos: la relación causal eficiente, entre la conducta del sujeto activo y el resultado ilícito, y la elección de los medios antijurídicos.

b) **La teoría de la acción contraria a la disciplina**; la culpa es considerada como una conducta voluntaria, genérica o específicamente contraria a la disciplina. Ante la inexcusable opinión de cumplir el deber jurídico.

2. Teorías subjetivas

a) **La previsibilidad**; posibilidad del sujeto activo de evitar la lesión o puesta en peligro del bien jurídico, mediante la previsión del mismo.

b) **La provisiabilidad**; proveer el cuidado posible y adecuado para evitar lesionar o poner en peligro el bien jurídico tutelado.

c) **La violación del deber de cuidado**; atribución de la culpa, basado en una violación de un deber de cuidado, exigible a todo ciudadano en los casos en que realiza actividades peligrosas.

¹⁸ Cfr. **MARQUEZ PIÑERO**, Rafael, *Derecho Penal: Parte General*, Editorial Trillas, México, 1999, págs. 156-188.

d) **El error**; en la culpa el sujeto activo no quiere la realización del delito, y no la quiere por ignorancia o error.

3. Teoría positivista; la culpa es considerada como el resultado de una conducta involuntaria en relación con sus efectos, la punibilidad no tiene fundamento diverso del que tiene el delito doloso.

En torno a los delitos culposos, el artículo 9° de nuestro Código Penal Federal los define como *“aquellos que producen el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.”*

2.1 Estructura de la culpa.

La culpa, encuentra su estructura en un elemento *objetivo* (se traduce en la infracción de un deber de cuidado) y otro *subjetivo* (requiere el elemento positivo de haber querido la conducta descuidada, ya sea con conocimiento del peligro en general o sin éste).

Por lo tanto, para podemos afirmar que la culpa es aquella circunstancia por virtud de la cual el sujeto no quiere las consecuencias de derecho, mucho menos desea la realización del tipo objetivo, sin embargo, realizó el tipo objeto previsto por la ley como delito. Esta realización puede verse basada en distintas hipótesis: puede ser que el sujeto haya cometido la acción confiando en que no se iba a producir el resultado consecuencia del acto, pero sí se produjo; también existe la posibilidad de que el sujeto no conozca que su acción puede derivar en un resultado delictivo. Sea cual sea el supuesto, en todos los

casos el sujeto no quiso la realización del tipo, y mucho menos deseó el resultado del delito.

E) Punibilidad.

Al abordar este último elemento del Delito, sin lugar a dudas entramos a uno de los temas más debatidos en el campo de la doctrina penal; éste estriba en la determinación de si la punibilidad adquiere el rango de elemento esencial del delito.

En este sentido, la punibilidad en palabras de Miguel Romo Medina consiste “...*en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la persona, tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción. También se utiliza la palabra punibilidad, con menos propiedad, para significar, la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito*¹⁹.”

En cuanto a la problemática doctrinal mencionada anteriormente, referente a considerar la punibilidad como un elemento esencial del delito, nos parece oportuno mencionar algunos de los razonamientos expuestos en cada tendencia:

¹⁹ROMO MEDIANA, Miguel, *Criminología y Derecho*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2002, pág. 62

En primer término, encontramos al Maestro Porte Petit como uno de los defensores de la teoría de la punibilidad como elemento del delito, el cual señala en su libro *Importancia de la Dogmática Jurídico Penal*, lo siguiente²⁰:

“Para nosotros que hemos tratado de hacer dogmática sobre la ley mexicana, procurando sistematizar los elementos legales extraídos del ordenamiento positivo, indudablemente la punibilidad es un carácter del delito y no una simple consecuencia del mismo. El artículo 7º del Código Penal que define el delito como el acto u omisión sancionado por las leyes penales, exige explícitamente la pena legal y no vale decir que sólo alude a la garantía penal nulla poena sine lege, pues tal afirmación es innecesaria, ya que otra norma del total ordenamiento jurídico, el artículo 14 constitucional, alude sin duda de ninguna especie a la garantía penal. Tampoco vale negar a la penalidad el rango d carácter delictivo con base en la pretendida naturaleza de las excusas absolutorias. Se dice que la conducta ejecutada por el beneficiario de una excusa de esa naturaleza, es típica, antijurídica y culpable y, por tanto, constitutiva del delito y no es penada por consideraciones especiales. Sin embargo cualquiera que sea la naturaleza excusa absolutoria , obviamente respecto a nuestra legislación, imposibilita la aplicación de una pena, de suerte que la conducta por el beneficiario de ella, en cuanto no es punible, no encaja en la definición de delito contenida en el artículo 7º del Código Penal.”

²⁰**PORTE PETIT**, Celestino, *Importancia de la Dogmática Jurídico Penal*, Editorial Porrúa, México 1989, pág. 59.

En contraposición a esta postura, podemos citar a Raúl Carrancá e Ignacio Villalobos. El primero, al referirse a las excusas absolutorias, afirma que tales causas dejan subsistir el carácter delictivo del acto y excluyen sólo la pena. De esto se infiere que para él la punibilidad no es elemento esencial del delito. Por su parte, para el Maestro Villalobos la pena es la reacción de la sociedad o el medio del cual ésta se vale para tratar de reprimir el delito, es decir, es algo exterior al mismo, y dado los sistemas de represión existentes al momento de la aplicación de la pena, su consecuencia ordinaria²¹.

Una vez analizados los postulados de ambas corrientes, nos inclinamos por considerar la pena como una consecuencia natural del delito, y no así como un elemento esencial de éste. Un acto es punible porque es delito; pero no es delito por ser punible. **Además no debemos de pasar por alto que existen infinidad de actos que son sancionados con una pena, sin poseer carácter delictivo, como ocurre con las faltas administrativas.**

II. Breves comentario sobre el Delito de Omisión.

Si bien se ha hecho con anterioridad referencia a este tipo de delitos, nos parece de suma importancia abundar sobre la naturaleza y características de éstos, ya que el delito objeto de estudio en el presente trabajo, consiste justamente en una conducta omisiva por parte del contribuyente, consistente en dejar de presentar una declaración con carácter de definitiva, dejando de enterar el impuesto respectivo.

²¹Cfr. CARRANCÁ Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, Tomo II, México, 1956, págs. 125 - 203.

En este orden de ideas, dentro de la clasificación del delito en orden a la conducta, que realiza el Maestro Porte Petit, encontramos como ya se ha mencionado los delitos de *Acción* y aquellos de *Omisión*.

Los delitos de *acción* los define el Maestro Porte Petit como aquellos delitos en los que se requiere el movimiento del sujeto para cometer el ilícito. En cambio, los delitos de *omisión* los constituyen aquellos que requieren que el sujeto no realice ninguna actividad.

Bajo esta tesitura, no es de extrañarnos que tradicionalmente la dogmática jurídico penal – principalmente la corriente causalista del delito - haya sido construida sobre el concepto de los delitos de acción, en los cuales como ya hemos analizado, el sujeto activo se identifica con una acción que se encuentra descrita en un tipo penal. Sin embargo, partiendo de dicha forma explicativa del delito, la problemática se presenta al existir conductas diversas al concepto de acción, es decir, la figura de la omisión.

En estos términos surge la necesidad de aceptar la existencia de la acción y la omisión como dos categorías, especies ambas del género conducta.

Al respecto, el Maestro Ricardo Abarca, define los delitos de “*omisión como aquellos delitos que requieren que el sujeto no realice ninguna actividad, es decir, que deje de hacer lo que está obligado a realizar*”²².

²²ABARCA Ricardo, *El Derecho Penal en México*, Editorial Cultura, México, 1996, pág. 86.

Por lo anterior, es que podemos hablar de delitos de omisión propia y delitos de omisión impropia (comisión por omisión). Por los primeros (omisión propia), nos referimos a aquellos delitos debidamente tipificados que se actualizan por la simple inactividad del sujeto.

En tanto que los delitos de omisión impropia o comisión por omisión, se actualizan por la inactividad del sujeto que está obligado a realizar una conducta determinada, provocando un resultado delictivo.

En palabras de la Doctora Olga Islas de González Mariscal, la diferencia fundamental entre ambos tipos de omisión “...se encuentra dada por la producción o no de un resultado como consecuencia de la conducta omisiva, estableciéndose la existencia de omisión propia cuando no existe un resultado, en este sentido sólo interesa que el autor no haga algo que debe hacer, sin que sea trascendente para la configuración de la hipótesis delictiva, la existencia o no de un resultado; por otra parte existirá omisión impropia, también conocida como “comisión por omisión”, cuando se prevea expresamente la producción de un resultado con motivo de la conducta omisiva.”²³.

Por su parte, el Dr. Silva Sánchez comenta sobre el tema, que “...dentro de las omisiones, tampoco es posible olvidar la significativa diferencia político-criminal existente entre omisiones puras como las de socorro y denuncia (o impedir determinados delitos), y los supuestos de comisión por omisión (“omisiones impropias” en la terminología

²³ ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL Olga, *Revista Mexicana de Derecho Penal*, No. 12, México, 1980, pág.18.

*dominante alemana). Si en ambos casos se trata de la no-realización de una prestación positiva de salvaguarda, es, sin duda, diversa la fundamentación material de la exigencia de tal prestación. En las omisiones puras mencionadas, se halla la vigencia de un principio solidarístico. En las otras, se advierte al pronto la existencia de una base funcional específica. De ahí que también la exigibilidad, de admitirse su operatividad en la esfera típica, deba entenderse de modo necesariamente diferente en uno y otro caso”.*²⁴

La diferenciación entre los dos tipos de omisión, adquiere especial relevancia atendiendo a la valoración que debe realizar el Juzgador al momento de determinar la pena aplicable al caso concreto.

²⁴SILVA SÁNCHEZ Jesús, *El Delito de Omisión. Concepto y Sistema*, Editorial Bosch, España, 1986, pág. 306

CAPÍTULO SEGUNDO

I. Análisis del delito de Defraudación Fiscal: Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

En primer lugar, es importante recordar que el tipo penal es la descripción de la conducta humana, refiriéndonos concretamente a la “*conducta humana delictuosa*”, es decir, la descripción que hace el Estado de una conducta en los preceptos penales y la tipicidad se da cuando la conducta encuadra en el tipo, que es la descripción legal formulada en abstracto.

En nuestro ámbito Constitucional, cabe recordar que el artículo 14 textualmente dispone que en los juicios del orden criminal, queda prohibido imponer, por analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, lo cual significa que no hay delito sin tipicidad. En conclusión sólo se juzgará a la persona que realice una conducta delictuosa porque así se encuentre perfectamente descrita por el legislador.

Dicho lo anterior, nos parece importante abordar el delito de Defraudación Fiscal toda vez que el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación – concretamente en su fracción V - es equiparable a dicho tipo penal, es decir, para entender los alcances del delito de defraudación fiscal equiparable debemos analizar el tipo penal origen.

En este orden de ideas, el delito de Defraudación Fiscal se encuentra tipificado en el artículo 108 de nuestro Código Fiscal de la Federación. Para lograr una mayor claridad en la exposición, a continuación se transcribe el artículo de referencia:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a).- Usar documentos falsos.

b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.”

De la transcripción anterior, podemos concluir que la descripción de la conducta delictiva en este caso es *“la omisión total o parcial de alguna contribución llámese provisional o del ejercicio, esto con el fin de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores”*.

Ahora bien, en cuanto a los elementos del delito, podemos identificar los siguientes:

a) Calidades referidas al **sujeto activo**. Esto quiere decir que para que el delito quede perfectamente tipificado, la ley exige que el sujeto activo tenga una calidad específica, es decir en calidad de qué o quién se ejecuta.

Por lo que se refiere al delito de defraudación fiscal, la calidad del sujeto activo no se especifica en el artículo, sin embargo, podemos decir que la única calidad que pudiera exigir la ley fiscal, en este caso el Código de la materia, es que el infractor sea necesariamente un Contribuyente.

b) Calidades referidas al **sujeto pasivo**. Se señala que si la omisión de impuestos es en perjuicio del Fisco Federal, luego entonces la calidad del sujeto pasivo deberá ser la

Autoridad Hacendaria, que forma parte del Poder Ejecutivo y emana como una de las Secretarías de Estado, como es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c) Referencias Temporales y Espaciales. Por lo que respecta a éstas, el tipo penal que prevé el Delito de Defraudación Fiscal, no manifiesta nada, ya que las mismas no se encuentran condicionadas a circunstancias de tiempo y lugar.

d) Referencia al Objeto Material. En el caso que nos ocupa, aterriza directamente en las declaraciones provisionales o definitivas.

e) En cuanto a la **culpabilidad** del sujeto activo, para la actualización del delito se requiere que exista dolo en la conducta, en concreto, el uso de engaños o aprovechamiento de errores por parte del sujeto activo.

Por lo tanto las omisiones por errores involuntarios o interpretaciones de ley, sin ánimo doloso, engaños o aprovechamiento de errores, no configurarían las hipótesis jurídicas de los delitos de defraudación fiscal.

Esto implica que la autoridad (ministerio público federal) deberá siempre comprobar el actuar del contribuyente para cerciorarse de que efectivamente actuó de mala fe, al hacer uso de engaños o aprovecharse de errores para omitir contribuciones, para lo cual el contribuyente entonces quedará sujeto a las decisiones o criterios de las autoridades con la finalidad de determinar si se configuró el delito de defraudación fiscal.

La siguiente tesis aislada emitida por nuestro Poder Judicial de la Federación, corrobora que la omisión por sí sola no configura el delito de defraudación, a saber:

Época: Novena Época

Registro: 188628

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO
CIRCUITO

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XIV, Octubre de 2001

Materia(s): Penal

Tesis: XV.1o.24 P

Pág. 1108

[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XIV, Octubre de 2001; Pág.
1108

DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES. El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación **requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omita el cumplimiento**

al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia, pues así lo ha determinado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 57, Segunda Parte, página 17, del rubro y texto siguientes: "DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA.-La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO

Amparo en revisión 196/2001. 29 de mayo de 2001. Unanimidad de votos.

Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez Martínez.

(Énfasis añadido)

En efecto, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el engaño se define como una falta de verdad, mientras que la omisión no es necesariamente una falta de verdad; por lo tanto los actos de mera omisión de contribuciones no son suficientes para configurar el delito de defraudación.

En este sentido, cabe precisar que nuestros Tribunales Federales han reconocido a través de diversos criterios, que el primer párrafo del artículo 108 de nuestro Código Fiscal, hace referencia a varias hipótesis delictivas, por lo que no pueden valorarse como una sola conducta:

Época: Novena Época

Registro: 184920

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO SEPTIMO
CIRCUITO

Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XVII, Febrero de 2003

Materia(s): Penal

Tesis: XXVII.8 P

Pág. 1042

[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVII, Febrero de 2003;

Pág. 1042

DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONTIENE VARIAS HIPÓTESIS DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE

SÍ. El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, **es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra "o" y la diversa "u" que la sustituye, es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra "y"; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta.** De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la quejosa.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO SEPTIMO CIRCUITO

Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos.

Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas.

(Énfasis añadido)

Ahora bien, por lo que hace a las sanciones, el tipo penal objeto a estudio establece lo siguiente:

- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.
- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.
- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.
- Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Como podemos observar, el criterio para la imposición de la sanción estará **íntimamente relacionado con el monto de las contribuciones que se deje de enterar al Fisco Federal.**

Al respecto, cabe hacer una breve reflexión en relación a las facultades de determinación presuntiva con las que cuenta la autoridad hacendaria, ya que a través de éstas, se permite a los auditores del Servicio de Administración Tributaria, presumir – bajo ciertas condiciones – el valor de actos y/o actividades determinando impuestos supuestamente omitidos por el contribuyente.

Lo anterior, se encuentra regulado por los artículos 55, 56, 57 y 59 de nuestro Código Tributario Federal, y permiten a las autoridades hacendarias presumir – salvo prueba en contrario - que diversos actos y/o actividades corresponden a aquellos por las que se deben pagar impuestos federales, determinando de manera presunta diferencias de impuestos a cargo de los contribuyentes.

Lo anteriormente, nos parece importante de mencionar ya que en la práctica este tipo de determinaciones presuntivas son sumamente comunes, concluyendo en la mayoría de los casos con impuestos presuntamente omitidos mucho mayores a los que en su caso corresponderían, y que si bien pueden ser aclarados en la etapa oficiosa por parte de los contribuyentes, también lo es que en la mayoría de las ocasiones los elementos de prueba resultan insuficientes para la autoridad hacendaria, debiendo defenderse judicialmente el asunto para lograr que éstos sean reconocidos y debidamente valorados.

Por lo anterior, nos parece arriesgado considerar para efectos de la configuración del delito de defraudación fiscal (así como para el delito de defraudación equiparada), las diferencias de impuestos determinados de manera presunta, razón por la cual posiblemente nuestro legislador – y a diferencia de lo que sucede para algunos supuestos de la defraudación fiscal equiparada como veremos más adelante – **establece la figura del dolo como un elemento que debe acreditarse para la actualización del delito, ya que de lo contrario, se queda en una simple sanción económica-administrativa.**

En otro orden de ideas, y siguiendo con el análisis del artículo en comento, nuestro legislador federal para dirigir selectivamente la acción de la autoridad hacendaria hacia las conductas más reprochables, estableció la figura de la Defraudación Fiscal Calificada, con la finalidad de aplicarse en aquellos casos, expresamente previstos, en que la conducta desplegada por el sujeto activo revele un dolo más acentuado, a saber:

- Usar documentos falsos.
- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

La sanción por la actualización de cualquiera de las agravantes descritas anteriormente, será aumentar la pena privativa de libertad en una mitad.

Por último, nuestro legislador **establece un beneficio para aquellas contribuyentes que sí habiendo actualizado los elementos e incluso agravantes del delito de defraudación fiscal, enteren espontáneamente, esto es, antes de que se de inicio a las facultades revisoras por parte de la autoridad, los impuestos que se hayan omitido**, a saber: *“No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”*

Lo anterior, nos parece un acierto por parte del legislador, ya que como veremos más adelante, el Estado debe hacer uso del Derecho Penal y sus consecuencias, sólo en aquellos casos en los que el impacto social sea relevante, y que no pueda ser sancionada o reprimida la conducta por otra rama del Derecho, como puede ser, en este caso, el Derecho Administrativo a través de la imposición de sanciones pecuniarias.

II. Defraudación Fiscal Equiparada: Artículo 109, fracción V, Código Fiscal de la Federación.

Los modernos sistemas tributarios, exigen la colaboración activa del contribuyente, imponiéndole el deber de iniciativa fiscal que incluye, entre otras, la obligación de presentar a las autoridades fiscales diversas declaraciones en las que informe acerca de su situación patrimonial, del nacimiento del crédito fiscal y del monto, así como la obligación de pagar simultáneamente dicho crédito con tal declaración.

Con motivo de lo anterior, nuestro legislador ha sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, a aquellos contribuyentes que omitan cumplir con dicha obligación de informar su situación patrimonial y enterar el impuesto respectivo a través de la declaración que disponga las leyes fiscales, concretamente a través de la fracción V, del artículo 109 de nuestro Código Tributario Federal.

Para lograr una mayor claridad en la exposición, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo objeto a estudio:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

(...)

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

(...)

Dicho lo anterior, a continuación entraremos al estudio y análisis del presente delito de defraudación fiscal equiparada, desde su nacimiento legislativo hasta su actual redacción, abordando cada uno de los elementos que lo integran:

A) Antecedentes legislativos.

Con la finalidad de brindar una visión global del artículo sujeto a estudio, nos parece importante evocar el proceso legislativo que lo originó. Para tales efectos, a continuación se transcribe la parte conducente del Diario de Debates de fecha 14 de diciembre de 1990, el cual establece a la letra:²⁵

“El Presidente: - Tiene la palabra el diputado Zeferino Esquerra, del Partido Acción Nacional, en contra, específicamente de los artículos 32 - A y 109, correspondientes a este artículo primero del decreto.

²⁵Transcripción obtenida del Diario de Debates de la Cámara de Diputados, de fecha 14 de diciembre de 1990, a través del portal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, link: <http://www2.scjn.gob.mx/red/leyes/UnProcLeg.asp?nIdLey=445&nIdRef=18&nIdPL=3&cTitulo=CODIGO%20FISCAL%20DE%20LA%20FEDERACION&cFechaPub=26/12/1990&cCateg=LEY&cDescPL=DISCUSION/ORIGEN>.

El diputado Zeferino Esquerro Corpus: - Con su permiso, señor Presidente; señoras y señores diputados: Hemos reservado en lo particular los artículos 32 - A y la fracción IV del artículo 3o., de las disposiciones transitorias y la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, porque consideramos que tales disposiciones afectan los derechos de los contribuyentes a quienes cada vez más se les estrecha el cerco que les impide el libre ejercicio de la actividad lícita a que se pueden dedicar todos y cada uno de los ciudadanos mexicanos en los términos que establece la primera del artículo 5o. constitucional, porque mediante la adición del artículo 32 - A, se pretende obligar a las personas que hayan obtenido ingresos en el año anterior superior a 5 mil millones de pesos, que el valor de su activo determinado, en los términos de la Ley del Impuesto al Activo, sea superior a la suma de 10 mil millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores le hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior.

En el último supuesto se debe considerar que 300 trabajadores de salario mínimo perciben diariamente 3 millones 600 mil pesos, que elevado al año asciende su percepción a la cantidad de 1 mil 314 millones de pesos, suma ésta que es muy considerable, por concepto de gastos de administración y de producción, por lo que el dictaminar sus estados financieros les resultaría igualmente oneroso, pues debemos tomar en cuenta que las personas o las empresas tiene otra serie de gastos, como las aportaciones al Seguro Social,

el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda, el Impuesto al Activo, las consabidas gratificaciones de fin de año y los demás servicios necesarios para su funcionamiento y producción.

En lugar de la dictaminación de sus estados financieros, sería más aceptable si se otorgara mayor seguridad jurídica al contribuyente dictaminado, es decir, darle mayor validez al dictamen fiscal del contador independiente, elevándolo al rango de fedatario público.

En este mismo artículo también se obliga a las instituciones asistenciales o de beneficencia, así como a las que otorgan becas para estudios superiores, entre otras, a dictaminar sus estados financieros.

A pesar de que este dictamen es más benévolo, pues estos contribuyentes lo harían en forma simplificada, es inaceptable que estas instituciones con fines benéficos tengan que incurrir en elevados costos de esta naturaleza.

Pero el Partido Acción Nacional, por mi conducto, se opone expresamente a la fracción IV del artículo 3o. de las disposiciones de la iniciativa, pues ésta expresa: "los contribuyentes que deban dictaminar sus estados financieros considerarían como último ejercicio fiscal el de 1990", es decir, el del año en curso.

En nuestra consideración, el artículo vulnera expresamente lo expresado por el artículo 14 constitucional, párrafo primero, que a la letra dice: "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", porque la fracción IV del artículo 3o. de las disposiciones transitorias pretende incluir, como se ha expresado, el ejercicio fiscal del corriente año.

De todos nosotros es conocido que las leyes rigen para el futuro y que se debe respetar la no retroactividad de la ley cuando es en perjuicio.

Por lo que respecta a la adición de la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y para hacerlo entendible, es necesario mencionar la parte inicial del artículo 109 que dice:

"Artículo 109. Será sancionado por las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

Fracciones I. a IV

Fracción V, que es el caso que nos ocupa, dice de esta manera: "Quien sea responsable por omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente".

En este caso, la sanción aplicable conforme al artículo en cita, es la siguiente: El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres a seis años, si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión y cuando no se pueda determinar la cuantía, la pena será de tres meses a seis años de prisión''.

En el caso que nos ocupa, se debe contemplar que el contribuyente generalmente contrata la prestación de servicios de un contador o de un despacho de contadores, por lo que en ocasiones el contribuyente no es el verdaderamente responsable, y además porque la autoridad fiscal debe acreditar otros elementos que pudiesen auxiliar en la tipificación de la comisión del ilícito y considerar o que en tal omisión existió dolo manifiesto o mala fe por parte del contribuyente o de quien resulte responsable.

Por todo lo antes expuesto, el Partido Acción Nacional por mi conducto se permite proponer a esta honorable asamblea lo siguiente:

IV. Los contribuyentes que deban dictaminar sus estados financieros, en los términos de la fracción I del artículo 32 - A del Código Fiscal de la Federación, lo harán a partir del año fiscal de 1991.

Segundo. Modificar la fracción V del artículo 109, para quedar como sigue:

V. Quien sea responsable por omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente cuando se acredite por parte de la autoridad que incurrió en la omisión mediando dolo manifiesto o mala fe del contribuyente o de quien resulte responsable.

Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Salón de sesiones del recinto alterno de la honorable Cámara de Diputados,
14 de diciembre de 1990. - Por el grupo parlamentario de Acción Nacional,
el de la voz, Zeferino Esquerro Corpus.>> Gracias.

El Presidente: - Para hablar en pro de los artículos anteriores impugnados,
tiene la palabra el diputado Oscar Villalobos, del Partido Revolucionario
Institucional.

El diputado Oscar Villalobos Chávez: - Hago uso de la tribuna para hablar
en pro de los artículos que aquí se han mencionado por los dos compañeros
diputados que me han antecedido en el uso de la palabra. Esto es, para
hablar en pro de los artículos 29 - A, 32 - A, 32 - B y el artículo 109.

Respecto a artículo 29 - A, manifestó nuestro compañero de Acción Nacional, que limita la libertad de tránsito establecida en el artículo 11 constitucional. Me permito diferir totalmente de esta opinión. Creo que de la simple lectura que demos del artículo 11 constitucional y en su caso del artículo 29 - A y la redacción propuesta, la conclusión debe ser obvia.

Dice el artículo 11 constitucional: "todo hombre tiene derecho para entrar en la República, salir de ella, viajar por su territorio de residencia, sin necesidad de carta de seguridad, pasaportes, salvoconducto u otro requisito semejantes. El ejercicio de este derecho estará subordinado a las facultades de la autoridad judicial en los casos de responsabilidad criminal o civil y las de la autoridad administrativa".

De la redacción del artículo 29 - A, lo que se refiere es la obligación de acreditar con documentos fiscales el origen de la mercancía que transita, y entre mercancía que transita y personas con libertad de tránsito, creo que hay una diferencia. Efectivamente, cuando pretendemos el establecimiento de un artículo como el 29 - A, lo que pretendemos básicamente, es proteger la industria nacional. Si no otorgamos facultades a la Secretaría de Hacienda para tratar de ponerle un alto al contrabando, estamos afectando la economía nacional que decimos repetidamente todos en esta tribuna defender.

El artículo 29 - A referido con el artículo 114 constitucional, no lleva a desechar de plano la posibilidad de que este artículo 16 constitucional.

El artículo 114, que por cierto la Comisión de Hacienda propuso que se conservara en sus términos vigentes, establece la sanción para aquella autoridad fiscal, para la autoridad hacendaria que sin mandamiento escrito de la autoridad competente, disponga la revisión de mercancías cuando se encuentran en tránsito y habla también de la obligación de que dicha revisión, en su caso, se realice en patios fiscales. Creo que en forma muy clara, si nosotros revisamos adecuadamente el código Fiscal, veremos que no hay ninguna violación a este artículo 16 constitucional.

Por supuesto que las facultades de las autoridades competentes hacendarias están claramente establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como en el Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Respecto por lo establecido por quienes me antecedieron en el uso de la palabra, sobre el artículo 109, fracción V, el cual se nos decía establece la obligación, perdón, el cual establece la tipificación, como defraudación fiscal, cuando se omite realizar una declaración. Este artículo tiende, precisamente, a evitar esa defraudación fiscal.

El artículo 109 tiende a evitar lo que en la práctica ha venido sucediendo en este país, y tiende a lograr una equidad, también, en la Ley Fiscal. A evitar

en la práctica que empresarios o personas físicas, por no estar registrados ante la Secretaría de Hacienda y al simplemente omitir su declaración estén defraudando al fisco. Y claro que buscamos la equidad para quien con dolo o mala fe defrauda al fisco, hay tipificado un delito que tiene una sanción corporal.

Si por la omisión de la declaración se omite el pago, creo que no podremos negar que es necesario que con ese mismo principio reciban una misma sanción, ese mismo tipo de sanción.

Claro que, precisamente por la discusión tenida en el seno de la Comisión de Hacienda, se incluyó en la redacción del artículo la palabra y el requisito de que dicho declarante "sea responsable de la omisión" y esto nos permite, por supuesto, salvar la situación que el compañero de Acción Nacional estaba estableciendo. Él proponía a nosotros la redacción del artículo para exigir que se acredite por parte de la autoridad hacendaria el dolo o la mala fe. Precisamente el término que se añadió por las comisiones a la propuesta del Ejecutivo para exigir que el declarante omiso fuera responsable de dicha omisión, tiende a satisfacer ese requisito.

Efectivamente, coincidimos en que pudiera ser ajeno a su voluntad la omisión de la declaración. Por lo mismo se incluyó la responsabilidad como requisito para la aplicación de las sanciones correspondientes a esta defraudación fiscal que ahora tipificamos.

Respecto de la obligación contenida en el artículo 32 - B para las instituciones bancarias de nuestro país de proporcionar información, creo que nuestro compañero de Acción Nacional no revisó adecuadamente el Código Fiscal. Hay que aclarar que la comisión solicitó que se exigiera, que dicha información sea solicitada exclusivamente a través de la Comisión Nacional Bancaria. Y esta facultad, en su caso, y obligación para las instituciones bancarias, ya existía. De manera tal, que no hay ningún rompimiento del secreto bancario; consecuentemente no tiene por qué incidir, como no ha incidido en los años anteriores en la confianza del público respecto de sus cuentas en banco.

Esta información, como todos sabemos, siempre se ha tenido, o en los años anteriores se ha tenido siempre la obligación de proporcionarla a la autoridad hacendaría, a través de la Comisión Nacional Bancaria.

Yo coincidiría con la opinión que el compañero de Acción Nacional manifestó en la tribuna, si hubiéramos roto o pretendido romper el secreto bancario. Sin embargo, el secreto bancario se conserva como está y la obligación simplemente subsiste y subsiste porque ya estaba en la Ley Bancaria, así lo aprobamos y lo ratificamos cuando recientemente revisamos dicha ley y en forma adicional ya era facultad de la Secretaría el solicitar por ese conducto dicha información.

El Presidente: - Señor diputado Villalobos, le agradeceré concluir su intervención.

El diputado Oscar Villalobos Chávez: - Por las razones expresadas, creo que en una revisión minuciosa de lo que se propone coincidiremos o coincidirán conmigo en que es necesario, fue necesario salvar los requisitos o los problemas que ustedes mencionaron, dichos problemas fueron salvados en la redacción que se propone de manera tal de que debemos de apoyar los artículos aquí discutidos.

Yo agradezco a ustedes su paciencia, espero que lo que hemos manifestado en la tribuna nos permita entender la razón y la necesidad de contribuir todos a evitar la evasión fiscal.”

(Énfasis Añadido)

Como podemos observar de la transcripción anterior, desde su nacimiento la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, ha sido objeto de críticas no sólo dentro del propio recinto legislativo, sino por instituciones académicas, barras y colegios de abogados y contadores públicos, pero sobre todo por los contribuyentes que han considerado a dicha norma como un mecanicismo más de hostigamiento por parte del Servicio de Administración Tributaria.

En este orden de ideas, nos parece importante resaltar la atinada participación del Diputado del Partido Acción Nacional, Zeferino Esquerro Corpus, quien en nombre de su partido, manifestó contundentemente su rechazo a la iniciativa del Partido Revolucionario Institucional, por carecer no sólo de los elementos técnicos que requiere un tipo penal de esta naturaleza, sino por ser ajeno a un cada vez más complejo y enramado sistema fiscal como el que subsiste en nuestro país.

De manera concreta, el Diputado Panista señaló: *“...se debe contemplar que el contribuyente generalmente contrata la prestación de servicios de un contador o de un despacho de contadores, por lo que en ocasiones el contribuyente no es el verdaderamente responsable, y además porque la autoridad fiscal debe acreditar otros elementos que pudiesen auxiliar en la tipificación de la comisión del ilícito y considerar o que en tal omisión existió dolo manifiesto o mal fe por parte del contribuyente o de quien resulte responsable”*.

Como podemos observar, desde la oposición – recordando que en la década de los 90’s existía una avasallante mayoría y un intenso control legislativo del Partido Revolucionario Institucional– se opuso a la inclusión de dicho delito de defraudación fiscal equiparada, principalmente por dos razones:

1) La reforma es ajena a una realidad práctica. No se reconoce que los contribuyentes por la complejidad de nuestro sistema fiscal, se ven obligados a contratar los servicios de contadores públicos, para que sean éstos los que elaboren y presenten las declaraciones de impuestos.

2) Falta de técnica jurídica en la integración del tipo penal. Relacionado con el punto anterior, se reclamó que el tipo penal incriminaba directamente a los contribuyentes por la falta de presentación de una declaración, siendo que en la mayoría de los casos esta tarea queda a cargo y bajo la responsabilidad de un tercero (contador). Además, debían establecerse ciertas atenuantes al tipo penal, como el dolo y la mala fe, para no sancionar a un contribuyente – equiparándolo con un defraudador fiscal - por una simple omisión administrativa.

Desafortunadamente, y pese a ser ciertas desde nuestra perspectiva las críticas legislativas antes expuestas, el tipo penal analizado se ha mantenido vigente hasta nuestros días, y lo que es peor, cada vez es más utilizado por nuestras autoridades fiscales como un medio de hostigamiento fiscal, que en algunos casos, ha afectado a empresarios – con la pérdida de empleos que esto representa – que simplemente son inocentes, habiendo sido objetos de fraudes por parte de sus contadores.

B) Reformas al artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, en el presente apartado efectuaremos una breve reseña de las reformas más significativas que ha sufrido el artículo 109 de nuestro Código Fiscal de la Federación, desde su nacimiento hasta la fecha de elaboración del presente trabajo.

Dicha semblanza legislativa, nos ha parecido importante no sólo desde un punto de vista académico ya que nos permitirá entender el devenir histórico que ha sufrido el delito de defraudación fiscal equiparada, en un intento por parte de nuestro legislador para

adecuarlo a la nueva realidad social y tributaria por la que atraviesa nuestro país, sino adicionalmente dejará en evidencia la falta de sensibilidad legislativa para ir adecuando una norma que a todas luces deviene en inconstitucional tal y como se demostrará más adelante.

Asimismo, nos permitirá tener un breve panorama de la cultura tributaria de los últimos 30 años, que desafortunadamente ha llevado a nuestras autoridades - administrativas y legislativas – a adoptar controles normativos, en muchos casos carentes de toda técnica jurídica, pero que surgen por la necesidad de abatir ciertas “estrategias” de contribuyentes y asesores poco éticos.

Dicho entorno, es el marco idóneo para la comúnmente conocida práctica parlamentaria de “legislar por castigo”, que invariablemente acarrea con la aplicación de estas normas, un sin número de injusticias para aquellos contribuyentes cumplidos.

Una vez establecido lo anterior, a continuación reseñaremos las reformas sufridas por el artículo sujeto a estudio:

Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1990.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

*I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos **acumulables** menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. (Derogan el texto: Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior).

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1997.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, **por más de doce meses**, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 2004.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe

*a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento **establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.***

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.

VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omite el pago de contribuciones y cuotas

compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2006.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe

a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (DEROGADA, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

VII. (DEROGADA, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de

visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. Comercialice los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A de este Código. Se entiende que se comercializan los citados dispositivos cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados.

VII. Darle efectos fiscales a los comprobantes cuyos dispositivos de seguridad no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de

visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VII. Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código.

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

(Énfasis añadidos)

Como podemos observar de la historia legislativa que ha sufrido el artículo 109, en su fracción V, lejos de ser derogada o modificada en su contenido para corregir las deficiencias que presenta el tipo penal objeto de estudio, que lo convierten en violatorio de derechos consagrados en nuestra Carta Magna, como analizaremos en el capítulo respectivo, se ha venido adecuando a los cambios que han sufrido nuestros impuestos federales (principalmente a la actual mecánica de pagos definitivos – mensuales - del Impuesto al Valor Agregado) para hacerlo aplicable ante cualquier omisión cometida por los contribuyentes.

C) Elementos del Delito.

Como en su momento se comentó, la fracción V del artículo 109, surge como una reacción por parte de la hacienda mexicana, para frenar la práctica de algunos contribuyentes, que en un intento de no caer en algunos de los delitos de defraudación fiscal previstos por el anteriormente estudiado artículo 108, simple y sencillamente aludían el pago de impuestos a través de la no presentación de la declaración anual del ejercicio.

Ante tales consideraciones, para que se acredite el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indicado, se requiere de la existencia de una serie de requisitos, a saber:

- 1. Omisión en la presentación por más de 12 meses de declaraciones con el carácter de definitivas.**

En primer lugar, y con base en lo analizado en el capítulo primero del presente trabajo, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un delito de comisión por omisión, es decir, un delito en el cual la conducta omisiva viola una norma prohibitiva y es adecuada para producir el resultado típico.

En estos delitos, debemos recordar que el agente tiene el deber jurídico de evitar con su acción la realización del resultado típico, debido a que el ordenamiento jurídico lo hace garante de la no causación de dicho resultado. Asimismo, en este tipo de delitos el actor se ve en la posibilidad y en la obligatoriedad de actuar, y así con su acción, evitar el resultado no deseado por la ley, que en el presente asunto se traduce en la omisión en el pago de contribuciones federales.

Por lo tanto, si el agente busca la realización del tipo objetivo y con él todas sus consecuencias, entonces, en el caso que nos ocupa, el contribuyente debe tomar la decisión de permanecer inactivo respecto a la acción que la norma le dicta realizar (pagar las contribuciones anuales definitivas) y sólo si se mantiene y continúa en dicha postura de no acción, entonces se actualizará el tipo objetivo.

En este orden de ideas, el delito contenido en la fracción V, artículo 109 del Código Fiscal de la Federación se puede clasificar en un tipo penal de inmediata consumación, lo que quiere decir que el delito se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos. Es decir, que el delito de omisión de la contribución anual correspondiente se agota, se consume en su totalidad, en el momento en que ha

transcurrido en exceso 12 meses a partir del plazo con el que contaba el contribuyente para realizar dicha presentación.

Como ejemplo de lo anterior, en el año 2012 el día máximo para hacer la declaración anual del ISR para una persona física fue el 30 de abril de 2013. Si una persona, omitió realizar dicha declaración para el día mencionado, ya sea por negligencia, dolo, mala fe, o cualquier otra razón, para el día 1º de mayo a las 00:00 horas de 2013, dicha persona habrá cometido, a través de la omisión, el delito correspondiente a la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos observar, y a diferencia de lo que sucede con los delitos de defraudación fiscal, no se requiere de la existencia de dolo o cualquier otra circunstancia para la actualización del delito, más que el simple transcurso del tiempo, bastará que transcurran 12 meses con un minuto para que se actualice el tipo delictivo, y se proceda a sancionar penalmente al contribuyente.

2. Dejar de presentar declaraciones con carácter de definitivas.

Como podemos observar, el primer elemento que integra el tipo penal sujeto a estudio, consiste en un dejar de presentar por más de 12 meses **las declaraciones que se está obligado a presentar**. En este sentido, cabe mencionar que cada contribuyente estará obligado a presentar diversas declaraciones, dependiendo del régimen fiscal bajo el cual tribute con base en su actividad y/o giro industrial.

De manera concreta, debemos de entender por declaraciones definitivas aquellas que determinan la situación fiscal de un contribuyente durante un periodo determinado de tiempo, es decir, dependiendo de los elementos esenciales de la contribución de la que estemos hablando, podremos identificar el sujeto, objeto, base tarifa o tasa **y época de pago, este último elemento, será el que determinará la fecha en que la autodeterminación que realice el gobernado tendrá el carácter de definitiva o provisional.**

En este sentido, y como hemos podido ver de la evolución legislativa que ha sufrido la norma sujeta a estudio, queda claro que se busca erradicar primordialmente la omisión de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, así como los pagos mensuales definitivos en materia de Impuesto al Valor Agregado, aclarando que existen otros pagos definitivos en nuestro sistema tributario cuya omisión actualiza perfectamente la hipótesis normativa prevista en el delito de omisión analizado.

3. Que haya existido contribución a pagar y ésta no se haya efectuado.

Al encontrarse tan estrictamente tipificada la conducta delictuosa en este apartado, deberá existir la adecuación de todos y cada uno de sus elementos para que se configure el cuerpo del delito y se dé la probable responsabilidad del indicado, ya que de faltar alguno de estos elementos se configurará la atipicidad en la conducta sin que se constituya la existencia del delito.

En efecto, en los delitos de comisión por omisión, el sujeto se encuentra en una calidad especial, lo que presupone que dicha persona tiene una deuda con el fisco con motivo de los impuestos causados, lo que *a contrario sensu* significa **que si no se debe nada al mismo, si no hay impuesto a pagar, entonces no se configura el delito.**

Por lo tanto, el daño patrimonial al Estado es el último elemento que integra el tipo penal, y tal y como hemos podido analizar, la razón de ser del presente delito, ya que no basta la omisión de la declaración con carácter de definitiva, sino que se requiere invariablemente que exista un crédito a cargo del fisco federal.

Es decir, para el supuesto de que un contribuyente omita presentar por más de 12 meses su declaración definitiva (la anual para el caso del Impuesto Sobre la Renta), pero de la autodeterminación del impuesto que realiza simplemente no da un impuesto a pagar, ya sea por generar una pérdida, amortización de éstas, aplicación de un crédito fiscal, simple y sencillamente no se actualizará el delito de defraudación fiscal equiparada y se quedará la conducta en una simple sanción de carácter administrativo.

Lo anterior, se corrobora con la siguiente tesis aislada emitida por nuestro Poder Judicial de la Federación que a la letra señala:

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ ESE DELITO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL. Conforme a dicha garantía, contenida

en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que un hecho sea considerado como delito debe estar descrito expresamente como tal en una ley en la que se establezca la pena a la que se hace acreedor quien lo ejecuta dentro de los supuestos establecidos en el ordenamiento respectivo, el cual debe conformarse por elementos, características o referencias claros, precisos y exactos, es decir, la mencionada garantía constitucional atiende a la integración de la norma punitiva, concretamente en cuanto a su descripción típica, la previsión de su pena y su aplicación. En congruencia con lo anterior, **se concluye que el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, al disponer que se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quien omita presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente,** no viola la garantía de exacta aplicación de la ley penal, ya que no se trata de un tipo abierto, pues detalla claramente la conducta considerada ilícita y, por tanto, el destinatario de la norma puede saber con precisión qué es lo que está prohibido; de ahí que no existe aplicación analógica de la norma y ésta cumple con las exigencias constitucionales, pues no tiene que recurrirse a otros ordenamientos para definir al hecho como delictivo, sino que en la descripción legal se encuentra la esencia de lo que pretende evitarse. Así, como toda disposición normativa que instituye una omisión como tipo penal, en su configuración subyace la existencia de una norma preceptiva que impele al sujeto activo a actuar en determinado sentido, en el caso, a que el contribuyente

presente la declaración de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales correspondientes, sin exceder doce meses, y pagar la contribución respectiva.

PRIMERA SALA

Amparo directo en revisión 919/2007. 8 de agosto de 2007. Cinco votos.

Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Arnoldo Castellanos Morfín.

(Énfasis añadido)

III. Actualización del delito de defraudación fiscal equiparada en Personas Morales.

Como es por todos sabido, las personas morales por sí mismas al ser una ficción del derecho no pueden cometer delitos, actualizan los tipos penales a través de las personas físicas que las integran.

Siguiendo a Otto von Guericke en su Tesis *Organicista*²⁶, las personas morales únicamente pueden actuar a través de sus órganos de administración, es decir, que si no estuviesen compuestas por los mismos no tendrían ninguna posibilidad de actuación, pues su constitución depende esencialmente de personas físicas.

²⁶ Cfr. ORELLANA WIARCO, Octavio, *El Delito de Defraudación Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2012, págs. 78-81.

Por su parte, la teoría formalista de Kelsen, considera a las personas morales como centro de imputación jurídica, es decir, la persona moral tendrá personalidad jurídica en la medida en que el Estado la reconozca como titular de derechos y obligaciones.

Ahora bien, tener personalidad jurídica no significa que las personas morales cuenten con capacidad de delinquir, ya que si tuvieran ésta, serían capaces de comparecer a juicio por sí mismas. Por lo anterior, Kelsen hace la distinción y aclara que las personas morales únicamente cuentan con capacidad de goce, y la capacidad de ejercicio corresponde exclusivamente a las personas físicas que la integran.

Por lo tanto, las personas morales, en sentido estricto, no pueden actualizar tipos penales, sino que son las personas físicas quienes a través de éstas - y en muchos casos escondiéndose tras el conocido "velo corporativo"²⁷ - cometen la conducta delictiva.

²⁷ Al referirnos al término "*velo corporativo*", hacemos referencia a la separación de los derechos y obligaciones de una sociedad como entidad jurídica abstracta, de los derechos y obligaciones de los accionistas en relación a sus patrimonios personales. En nuestro sistema legal, dicho concepto establece una separación firme entre los patrimonios de una sociedad mercantil y los de sus accionistas.

Esta separación de responsabilidades y patrimonios, podemos encontrarla en nuestra legislación en la Ley General de Sociedades Mercantiles, que al definir por ejemplo, a la Sociedad Anónima la describe como aquella que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.

Tal situación origina en algunas ocasiones que se den abusos por parte de personas morales deudoras, pero sin activos, frente a terceros acreedores, al no poder éstos últimos recuperar sus créditos ejercitando acciones en contra de los accionistas en lo personal.

Una vez aclarado lo anterior, nos parece importante resaltar la problemática que representa la multicitada fracción V, del artículo 109 de nuestro actual Código Fiscal, al no establece los parámetros con los cuales podrá ser individualizado el delito en tratándose de personas morales.

En efecto, tal y como lo menciona el tipo penal objeto a estudio, quien “sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente”, será sancionado con las mismas penas previstas para el delito de defraudación fiscal, sin embargo, al momento de actualizar dicho tipo penal en tratándose de personas morales simple y sencillamente resulta imposible determinar quién fue el responsable de la omisión en la declaración.

Es decir, a diferencia de lo que sucede con las personas físicas que al momento de actualizar el delito inmediatamente son acusadas por defraudación fiscal, con las personas jurídicas encontramos una problemática práctica para sancionar al “responsable” de haber omitido la declaración definitiva y consecuentemente el pago de impuestos.

Basta analizar las personas que intervienen en la elaboración y aprobación de la contabilidad de una empresa para entender la problemática a la que nos referimos, ya que podríamos considerar como probables responsables desde el presidente del Consejo de Administración de una gran corporación, hasta el asistente contable que tenía la obligación de elaborar la declaración, pasando por los socios, administrador, representante legal, contador general, contralor, director de impuestos, gerente contable, jefe de departamento,

becarios, entre otros sujetos personas físicas que pudieron ser efectivamente los responsables de dicha omisión.

En efecto, si actualizamos el delito en un contribuyente persona física resulta fácil determinar que él será el único responsable por la comisión del delito, sin embargo, cuando hablamos de una persona moral, simple y sencillamente resulta imposible determinar en quien deberá recaer la responsabilidad de dicha omisión, máxime que los delitos no pueden individualizarse por mayoría de razón o algún otro criterio de interpretación, sino bajo los elementos que contempla la propia norma, que en este caso es “el responsable” material de la omisión.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal lejos de resolver la problemática que aquí se plantea, elude el tema y complica la actualización práctica del delito, ya que aclara que no existirá una calidad específica del sujeto activo para la actualización del delito, sino deberá ser sancionado con pena privativa de libertad, quien resulte “responsable”, situación que como hemos analizado al tratarse de una persona moral, resulta sumamente difícil de determinar. Lo anterior, se encuentra previsto a través de la siguiente tesis de jurisprudencia que a la letra dispone:

Época: Novena Época

Registro: 173331

Instancia: PRIMERA SALA

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XXV, Febrero de 2007

Materia(s): Penal

Tesis: 1a./J. 95/2006

Pág. 264

[J]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXV, Febrero de 2007;

Pág. 264

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA CONFIGURACIÓN DE ESTE DELITO NO REQUIERE DE SUJETO ACTIVO CALIFICADO. El citado artículo prevé el delito de defraudación fiscal equiparada, el cual consiste, entre otras hipótesis, en consignar en las declaraciones presentadas para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a la ley, sin exigir que el sujeto activo tenga una calidad específica. **En ese sentido, se concluye que la configuración del mencionado ilícito no requiere de sujeto activo calificado,** pues basta que materialmente se consignen en las declaraciones fiscales presentadas deducciones falsas o ingresos menores a los realmente percibidos; **de ahí que tratándose de declaraciones presentadas a nombre y por cuenta de personas morales, comete el delito de defraudación fiscal equiparada quien despliegue la conducta señalada, independientemente de que tenga o no algún poder o facultad por parte de la empresa.**

PRIMERA SALA

CONTRADICCIÓN DE TESIS 53/2006-PS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito. 8 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Arnoldo Castellanos Morfín.

Tesis de jurisprudencia 95/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de noviembre de dos mil seis.

(Énfasis añadido)

De la tesis anteriormente transcrita, se desprende que será responsable del delito equiparado de defraudación fiscal, aquella persona que haya desplegado la conducta material, es decir, la omisión de la declaración. Sin embargo, al observar claramente que en la actualización del tipo no se requiere un sujeto activo calificado, para el caso de las personas morales, la conducta delictiva será responsabilidad de quienes forman parte de dicha sociedad, quedando a cargo de la autoridad acusadora acreditar la forma en la que los miembros intervinieron.

Incluso para el supuesto de que pueda determinarse quien fue el responsable material de la omisión, podríamos entrar a otras problemáticas jurídicas, tales como: si esta persona física está facultada para actuar en nombre y representación de la sociedad, si

siguió una orden jerárquica, porqué sancionar a un tercero que no es el contribuyente en sí mismo, qué beneficio material obtuvo, con base en qué elementos se determinó que fue el responsable, entre otros.

Al respecto, podríamos mencionar – como lo ha sugerido la doctrina – que ante esa problemática, debemos considerar como responsable al administrador o representante legal, sin embargo estaríamos realizando - sin tener los elementos necesarios – una interpretación para la personificación de un probable responsable, lo que evidentemente en materia penal está estrictamente prohibido. Lo anterior, incluso ha sido objeto de pronunciamiento por parte de nuestro Poder Judicial de la Federación, a través de las siguientes tesis aisladas:

Época: Novena Época

Registro: 168346

Instancia: QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL
DEL PRIMER CIRCUITO

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XXVIII, Diciembre de 2008

Materia(s): Penal

Tesis: I.5o.P.61 P

Pág. 994

[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Diciembre de 2008; Pág. 994

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE. AL ADMINISTRADOR GENERAL DE UNA EMPRESA NO SE LE PUEDE ATRIBUIR RESPONSABILIDAD PENAL POR ESTE DELITO POR LA CIRCUNSTANCIA DE OCUPAR EL REFERIDO CARGO. La circunstancia de que una persona tenga el carácter de administrador general de una persona moral no implica que le corresponda cumplir con la obligación jurídica de pagar los impuestos de ésta, máxime si de las cláusulas de la escritura constitutiva de la empresa no se advierte tal obligación, ni existe constancia de que hubiera firmado la declaración correspondiente, pues de existir alguna acción u omisión atribuible a aquél, en todo caso sería una responsabilidad fiscal solidaria mas no penal por la circunstancia de ocupar el referido cargo, por lo que para atribuirle la comisión del delito de defraudación fiscal equiparable requiere probarse que la omisión o acción ejecutada se debió a su conducta dolosa, antijurídica y culpable.

Época: Novena Época

Registro: 169517

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL
DEL TERCER CIRCUITO

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XXVII, Junio de 2008

Materia(s): Penal

Tesis: III.2o.P.211 P

Pág. 1221

[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVII, Junio de 2008; Pág. 1221

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PUEDE ATRIBUIRSE RESPONSABILIDAD DE COAUTORES EN LA COMISIÓN DE DICHO DELITO A LOS MIEMBROS DEL COMITÉ DE ADMINISTRACIÓN DE UNA PERSONA MORAL CONTRIBUYENTE POR EL CARGO QUE OSTENTAN, SI NO SE ACREDITA LA FORMA EN LA QUE INTERVINIERON. Si bien es cierto que el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación exige la existencia de una acción positiva, como lo es la firma de los miembros del comité de administración de una persona moral contribuyente en la declaración fiscal correspondiente, también lo es que si no aparece que intervinieron o participaron en dicha conducta, no es dable estimar que su responsabilidad derive del cargo que ostentaban en la fecha de los hechos, ni de la falta de sujeción a las responsabilidades y obligaciones legales que les fueron conferidas en el poder para la administración de aquélla, así como tampoco de las facultades que se les otorgaron para manejar o disponer de sus recursos

económicos, porque aunque estuvieran en condiciones de cubrir el pago de las contribuciones correspondientes para evitar así el perjuicio que sufrió el fisco, la omisión en que incurran no los hace responsables del delito, toda vez que no se actualiza por la simple omisión de pagar los impuestos que le correspondían a la persona moral contribuyente, sino por consignar en la declaración que se presentó ante la autoridad hacendaria que se percibieron determinados ingresos acumulables menores a los que se obtuvieron; por lo que es indispensable acreditar la forma en la que los sujetos activos intervinieron, pues si se les atribuye, como en el caso, que fueron coautores, requiere demostrarse que se dividieron el trabajo delictivo mediante funciones esenciales o necesarias con la persona que materialmente rindió la declaración fiscal, mediante un plan acordado antes o durante la perpetración del delito, para que se considere que tuvieron dominio conjunto del hecho; de tal suerte que no procede atribuirles responsabilidad de coautores del delito de defraudación fiscal equiparada, cuando lo que se les imputa es la omisión al cumplimiento de un deber de vigilancia de las obligaciones que tenía su representada, o de la calidad de garantes que les impuso el orden jurídico, ya que para compartir en coautoría la comisión del hecho punible, es necesario que exista un obrar conjunto de varios sujetos, en donde todos tengan la posibilidad de concretar, interrumpir o prolongar el resultado, así como su proceso causal, es decir, que si no realizan la función que les toca, se pueda desbaratar el plan total.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL
TERCER CIRCUITO

Amparo en revisión 272/2007. 28 de marzo de 2008. Unanimidad de votos.

Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretaria: Elsa Beatriz Navarro López.

(Énfasis añadido)

En este sentido, debemos recordar tal y como se ha analizado, que existen tres elementos que integran el delito: los elementos objetivos, subjetivos y normativos. Según Mezger²⁸ los elementos típicos objetivos son estados y/o procesos externos en los que se basa la modalidad del agente, que son apreciables mediante la simple actividad del conocimiento, pueden ser determinados espacial y temporalmente, lo que nos da a entender que son externos y cuantificables. Dentro de estos elementos existen siete clasificaciones más, a saber: Verbo rector, calidades específicas, circunstancias especiales, medios comisivos, resultado, objeto material y nexo causal.

Las calidades específicas son aquellas circunstancias que el tipo objetivo, es decir, la redacción del texto, exige para el sujeto activo o pasivo del delito. En este sentido, las características que exige exclusivamente del sujeto activo, pueden ser condición jurídica (calidad prevista por alguna norma jurídica), de carácter profesional (por ejemplo el prevaricato o el caso que nos ocupa), relación de parentesco (ejemplo el parricidio), fisiológica (en razón de la edad) o política (nacionalidad).

²⁸ Cfr. **MARQUEZ PIÑERO**, Rafael, *Derecho Penal Parte General*, Editorial Trillas, México, 1999, págs. 156-159.

Por lo tanto, si la redacción del tipo penal prevé la calidad del sujeto activo en alguna de las clasificaciones anteriores, **dicho delito será mucho más específico respecto a los elementos objetivos que lo componen, lo que dará lugar a menos confusiones por parte del poder judicial al momento de emitir un juicio de valor sobre la actualización del delito y el probable responsable.**

Por lo anteriormente expuesto, podemos ver por un lado la evidente falta de técnica jurídica al momento de que se redactó el delito sujeto a estudio por parte de nuestro legislador, y por la otra la evidente inconstitucionalidad de la norma, ya que a sujetos que han cometido la misma conducta delictiva (omitir una declaración definitiva dejando de pagar el impuesto respectivo), por una razón práctica, se les dará un trato desigual, ya que en tratándose de una persona física será directamente responsable y condenado como defraudador fiscal, en tanto que al tratarse de una persona moral resulta imposible determinar y sobre todo acreditar quien fue el responsable de dicha omisión.

En efecto, resulta evidente el vicio de inconstitucionalidad que presenta la norma sujeta a estudio – mismo que retomaremos en el capítulo de conclusiones - ya que a dos sujetos que se encuentran en la misma situación de hecho, se les da un tratamiento completamente desigual, derivado de la falta de técnica legislativa al no establecer una calidad específica para la determinación del “responsable” en tratándose de personas físicas.

Para concluir, nos parece importante ejemplificar lo hasta aquí expuesto: Supongamos que una persona física que tributa bajo el régimen de servicios profesionales

(toda vez que es dentista de profesión), contrata los servicios de un contador quien acepta ser el responsable de elaborar y pagar sus impuestos. Al momento de realizar la declaración anual, el contador comete un fraude y falsifica la “declaración del ejercicio y su supuesto pago”, razón por la cual y ante el desconocimiento en la materia, el contribuyente confía en estar al corriente de sus obligaciones fiscales. Al cabo de 13 meses es acusado de defraudación fiscal y condenado a 3 años de prisión por haberse actualizado todos los elementos del delito.

Por su parte, una gran corporación decide evadir de manera dolosa impuestos dejando de presentar las declaraciones y pagos respectivos. Pasados 13 meses se comienza una averiguación para determinar al probable responsable de la omisión, sin embargo, le resulta imposible al Ministerio Público Federal determinar al auténtico responsable de la omisión, ya que tanto los socios, admiradores, directores, jefes de departamentos y empleados rechazan haber sido ellos los responsables. Se inculpa al administrador, quien se defiende y resulta sin cargos por no haberse podido acreditar que fue el auténtico responsable de la omisión. De igual forma, se inculpa al director de impuestos, y sale libre de la averiguación argumentando que es un simple empleado y que a su cargo tiene a otras 14 personas que debían haber realizado la declaración y fueron omisas en sus tareas, además de que no tienen facultades para representar a la empresa.

III. Breves comentarios a la figura del Contador Público en nuestro sistema fiscal.

Sin lugar a dudas, uno de los principales aspectos que describe a nuestro actual sistema fiscal, es la complejidad con la que se enfrentan los contribuyentes a la hora de calcular y proceder al pago de sus impuestos.

Si bien el Sistema de Administración Tributaria (SAT) año con año intenta – sin muchos resultados – facilitar el pago de impuestos en un afán de incrementar las bajas tasas de recaudación en nuestro país, dichos esfuerzos se ven contrarrestados con las malas decisiones administrativas y legislativas, que lejos de simplificar nuestro sistema fiscal, lo hacen menos accesible para un amplio segmento de la población.

Ahora bien, esta complejidad se genera en dos vertientes: la complejidad de la forma y la complejidad del fondo, las dos muy importantes, ya que los problemas de redacción, presentación, lenguaje, falta de integración y homologación de estructuras en las leyes, exagerado abultamiento de las disposiciones normativas, carencias u omisiones, falta de consistencia, contradicciones entre leyes, y muchas más que todos los que de una u otra forma trabajamos en el medio las conocemos, las aprovechamos o en la mayoría de los casos las sufrimos.

Con motivo de lo anterior, la gran parte de estudiosos, practicantes de la materia fiscal, colegios de abogados y contadores, universidades, así como el sector empresarial en general, se han manifestado a favor de una “Reforma Fiscal Integral” que simplifique nuestro sistema de recaudación **y aumente la base de contribuyentes.**

En este orden de ideas, cabe recordar la obra de Emilio Margain Manautou, *Introducción al estudio del Derecho tributario Mexicano*²⁹, que establece categóricamente los requisitos – todos ellos olvidados por nuestros legisladores y autoridades hacendarias - con los que debe contar todo método para la determinación del tributo:

- a) Sencillez
- b) Economía
- c) Comodidad
- d) Limpieza

Sin embargo, en la medida que nuestra clase política no demuestre la madurez y seriedad con la que debe abordarse el tema, seguiremos sumergidos en esta complejidad que nos presenta nuestro sistema fiscal.

Es justamente ante este panorama, que la figura del contador público se hace cada vez más indispensable para el desarrollo de cualquier actividad económica, ya que cualquier persona dentro del ámbito de la legalidad (ya que incluso la complejidad de nuestro sistema lleva a cada vez más personas a desarrollar sus actividades de manera informal), por pequeña o modesta que sea su negocio, se ve obligado a contratar los servicios de estos profesionista.

²⁹MARGAIN, MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 56.

En efecto, a los contribuyentes les resulta imposible enfrentarse por sí solos, ante ese mar de leyes, reglamentos, resoluciones, excepciones y contradicciones que hacen tan singular a nuestra legislación tributaria, viéndose obligados a solicitar los servicios profesionales de un despacho de contadores.

El Contador tiene a su cargo el registro, cálculo y en muchos casos el control del pago de las contribuciones de quienes les han encomendado esta función. La tarea que realizan estos profesionistas es de suma delicadeza, cuyo mal desempeño puede representar para el contribuyente un problema, no solamente económico sino de carácter penal, como ya podemos suponer del presente trabajo. **La responsabilidad fiscal, técnicamente sólo recae en el propio contribuyente, ya que el Contador Público no tiene la obligación de responder por su deficiente manejo de las cuentas o finanzas de sus clientes.**

Dicho lo anterior, y aterrizado al caso que nos ocupa, nos parece de suma importancia mencionar que en la mayoría de las empresas, e incluso personas físicas con actividades empresariales o profesionales, recurren y confían la delicada tarea del cálculo y entero de los impuestos a sus contadores, lo que nos puede llevar que ante un descuido, o incluso de manera dolosa, no se presente por parte de éstos alguna declaración definitiva, será el contribuyente (no el contador) el responsable por la comisión de un delito de defraudación fiscal.

Es decir, por un lado la complejidad de nuestro sistema fiscal requiere invariablemente que un tercero (contador) sea quien elabore y ejecute en muchos casos el

entero de las contribuciones, sin embargo, ante un descuido o dolo por parte de éste, será el contribuyente quien tenga que pagar las consecuencias penales por dicha falta.

Como es de todos sabido, existen infinidad de casos en los que contribuyentes han sido objeto de engaños y estafas, por parte de sus contadores, quienes aprovechando la complejidad de la materia y poco entendimiento fiscal de sus clientes, han realizado fraudes multimillonarios falsificando sellos, documentos, modificando cifras, inventando compras, entre otros mecanismos, que no sólo afectan económicamente a sus clientes, sino adicionalmente el SAT los sanciona sin tomar en consideración dichas circunstancias .

Es por lo anterior, que consideramos que deben ser valorado el grado de participación y decisión del contribuyente para actualizar el tipo penal, es decir, si existió dolo por parte del sujeto activo del delito, y no simple y sencillamente por haber transcurrido en exceso el término de 12 meses, acusar y equiparar como defraudador al contribuyente, máxime que como ha quedado claro, requiere de un tercero para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPÍTULO TERCERO

I.- Derecho Comparado.

En el presente capítulo analizaremos brevemente la manera en la que abordan la omisión en la presentación de impuestos sobre rentas percibidas (ISR) o ingresos al consumo (IVA), dos países con la misma raíz y tradición jurídica que México.

De manera concreta, se han seleccionado los casos de España y Argentina, al ser países que afrontan la problemática planteada desde dos ópticas diferentes, a saber: el primero de ellos, el caso español, únicamente sanciona las omisiones formales (en la que encuadra la no presentación de una declaración de impuestos) en aquellos casos en que exista un dolo probado en la acción del contribuyente.

Por su parte, la legislación Argentina, a nuestro parecer uno de los países más avanzados en lo que se refiere a su cultura jurídico-fiscal, no sólo de América Latina sino del mundo, reserva la fuerza del Derecho Penal sólo para aquellas conductas que no puedan ser sancionadas por otras ramas del derecho, es decir, lo considera como el último recurso del legislador, quedando pues, en manos del Derecho Administrativo mediante la imposición de multas – sumamente altas como se verá más adelante – como el medio para sancionar una cuestión de carácter formal y administrativo como la que nos ocupa.

Asimismo, la forma en que dichos países abordan la problemática planteada en el presente trabajo, pueden dar luz a nuestros legisladores respecto de una mejor forma para abordar el tema, y no simplemente limitarnos a sancionar penalmente a aquellos contribuyentes, que por infinidad de razones, no siendo siempre el enriquecimiento indebido a costa del erario federal, encajen en la conducta descrita en la multicitada fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

1. El caso español.

El primero de los casos que analizaremos, consiste en la forma en la que aborda el Reino de España el tema del tipo penal de omisión o comisión por omisión en tratándose de delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social.

En este sentido, debemos mencionar que la legislación española NO tipifica delito alguno como el previsto en el artículo 109, fracción V, de nuestro Código Fiscal de la Federación. **No obstante la doctrina de aquel país, al estudiar el delito de defraudación a la hacienda pública, se ha preguntado si es posible defraudar por medio de omisiones.**

Al respecto, y con la finalidad de lograr una mayor claridad en la exposición, a continuación se transcribe la parte conducente del Código Penal Español, que tipifica el delito de defraudación fiscal:

TITULO XIV
DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y CONTRA
LA
SEGURIDAD SOCIAL

“Artículo 305

*1. El que, **por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos,** cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados **exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.***

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la **defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:***

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

*2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, **se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.** En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que

las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.

(Énfasis añadido)

Del artículo anterior, lo primero que podemos desprender es que el legislador español establece categóricamente que el delito de defraudación a la hacienda pública, **siempre será doloso, nunca culposo**, es decir, existe conciencia y voluntad de infringir la norma.

Lo anterior es así, ya que la defraudación tributaria o fraude fiscal, implica que el sujeto activo busque y quiera las consecuencia propias de la evasión fiscal, utilizando el error o engaño para evitar, ya sea el nacimiento de la obligación tributaria o el cobro o cumplimiento de dicha obligación.

De manera adicional, la Ley Orgánica 10/1995, que reglamenta el Código Penal español, define el delito de defraudación de la siguiente manera:

CAPÍTULO VI

De las defraudaciones

SECCIÓN 1

De las estafas

“Artículo 248

Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno.

También se consideran reos de estafa:

a) Los que, con ánimo de lucro y valiéndose de alguna manipulación informática o artificio semejante, consigan una transferencia no consentida de cualquier activo patrimonial en perjuicio de otro.

b) Los que fabricaren, introdujeran, poseyeran o facilitaren programas informáticos específicamente destinados a la comisión de las estafas previstas en este artículo.

c) Los que utilizando tarjetas de crédito o débito, o cheques de viaje, o los datos obrantes en cualquiera de ellos, realicen operaciones de cualquier clase en perjuicio de su titular o de un tercero.”

(Énfasis añadido)

De la descripción genérica que realiza el legislador español podemos desprender que el delito de defraudación o estafa, **invariablemente implica que el sujeto activo engañe o provoque el error en el sujeto pasivo** (fisco), con la finalidad de obtener un lucro.

El segundo elemento a destacar, al igual que ocurre en el tipo penal objeto a estudio en el presente trabajo, consiste que a través de esta conducta fraudulenta se omita el pago de contribuciones, es decir, **la intención dolosa del contribuyente debe tener como consecuencia inmediata un perjuicio económico al fisco.**

Sin embargo, no toda conducta dolosa tendiente a causar un perjuicio al fisco federal será sancionada bajo el delito en comento, sino sólo aquellas que eludan el pago de:

- a) Impuestos del Reino de España o Autonómicos.
- b) Cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.
- c) Se obtengan indebidamente devoluciones.
- d) Se disfrute de un beneficio fiscal.

Por último, cabe mencionar que no sólo deberá demostrarse el dolo por parte de la autoridad para estar en condiciones de determinar el delito de defraudación fiscal, sino adicionalmente para que éste sea sancionado con prisión, deberá superar el monto de lo defraudado la cantidad de ciento veinte mil euros.

Es decir, para que un contribuyente sea sancionado con pena privativa de la libertad por un delito de defraudación a la hacienda pública, **en primer lugar será necesario que se de alguno de los supuestos de procedencia** (Vrg. beneficiarse de algún estímulo, dejar de enterar contribuciones, dejar de enterar impuesto retenidos), **posteriormente que se acredite la conducta dolosa por parte del contribuyente** (ya hemos visto que no pueden

ser culposos) y **adicionalmente deberá de superar el monto de lo defraudado la cantidad de 120 mil euros.**

De no darse alguno de los elementos anteriormente comentados, el contribuyente únicamente será sancionado conforme **lo dispuesto por la ley tributaria, siendo objeto de multas por la omisión en el cumplimiento de sus obligaciones.**

Por todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir que **el dolo es crucial para la configuración del delito de defraudación fiscal a la luz del Derecho Ibérico.** Para terminar, nos parece importante mencionar lo comentado por el tratadista español Javier Boix Reig dentro de su *libro Los delitos contra la Hacienda Pública*, en relación a si es posible defraudar por medio de omisiones o no presentación de la declaración, y que a letra dispone:

“Es evidente que por sí sola la omisión no bastará, tanto por ser un mero incumplimiento de las obligaciones formales cuanto porque desde esta conducta negativa sea difícil integrar en su totalidad el supuesto básico de defraudación”³⁰.

2.- El caso Argentino.

A diferencia de nuestra legislación nacional que prevé al delito de defraudación fiscal (en términos del artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación) como

³⁰BOIX REIG Javier, *Los delitos contra la hacienda pública*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 88.

un delito doloso o culposo por comisión por omisión, así como a lo dispuesto por la legislación Española que invariablemente prevé para la actualización del delito de fraude a la Hacienda Pública la figura del dolo, **el Derecho Argentino simplemente no contempla la omisión en materia fiscal como un delito, sino en apego a la teoría de la mínima intervención de Derecho Penal, la reprime como una simple sanción administrativa.**

En este sentido, nos parece importante comentar brevemente los postulados y alcances del principio de intervención mínima del Derecho Penal, ya que nuestro legislador nacional se ha olvidado prácticamente de dicho pilar de la materia penal, utilizando la sanción penal como medio de recaudación, tal y como sucede con el artículo objeto de análisis en el presente trabajo.

Según el principio de intervención mínima, el Derecho Penal debe ser la *ultima ratio* de la política social del Estado para la protección de los bienes jurídicos más importantes frente a los ataques más graves que puedan sufrir. La intervención del Derecho Penal en la vida social debe reducirse a lo mínimo posible (minimización de la respuesta jurídica violenta frente al delito).

En efecto, el Derecho Penal ha de ser la *ultima ratio* (el último recurso a utilizar a falta de otros menos lesivos), es decir, si bien esta rama del derecho debe proteger bienes jurídicos, no significa que todo bien jurídico haya de ser protegido penalmente, ni tampoco que todo ataque a los bienes jurídicos tutelados, deba requerir la intervención del Derecho Penal.

Bajo estos postulados – con los cuales coincidimos plenamente y más al tratarse de conductas patrimoniales como son las fiscales – es que el legislador argentino ha regulado las acciones y omisiones en contra de la hacienda pública, **como simples infracciones administrativas (multas), sin dar cabida a la punibilidad del Derecho Penal.**

Lo anterior, se encuentra recogido en la Ley No. 11638 (T.O. 1198), de fecha 13 de julio de 1998, que en la parte conducente establece a la letra:

CAPITULO VI - INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES

“Artículo 38.

La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS UN MIL QUINIENTOS (\$ 1.500), la que se elevará a PESOS NUEVE MIL (\$ 9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones -excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes - celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades

de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

La aplicación de estas multas, se regirá por el procedimiento previsto en los artículos 70 y siguientes.”

Artículo 39.

(Texto vigente según Ley N° 25795/2003)

Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.

2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.

3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.

4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que

tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción."

(Énfasis añadido)

Finalmente los artículos 45 y 46 de la citada normatividad, disponen a la letra:

“Artículo 45.

(Texto vigente según Ley N° 25795/2003)

El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos

que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.

“Artículo 46

(Texto vigente según Ley N° 25795/2003)

El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido.

(Énfasis añadido)

De la transcripción de los artículos anteriores, podemos observar que el legislador argentino en todo momento – incluso cuando de forma dolosa se pretenda defraudar al fisco – sanciona el incumplimiento de las leyes tributarias mediante la imposición de multas, que si bien son excesivas (10 veces el importe del tributo evadido), no castiga dichas conductas con penas privativas de la libertad.

En efecto, el legislador argentino atento al principio de intervención mínima del Derecho Penal, es consciente de que la materia administrativa puede sancionar y frenar mediante la imposición de penas pecuniarias, acciones u omisiones que causan un perjuicio económico al fisco, sin necesidad de coaccionar el cumplimiento de dichas obligaciones con medidas de índole penal.

Como podemos observar del estudio tanto de las legislaciones Argentina como Española, no se contempla un delito con las características del tipo penal previsto en nuestro artículo 109, fracción V, de nuestro Código Federal Fiscal vigente, incluso podríamos afirmar que este artículo no es una especie de defraudación fiscal - como indebidamente lo ha catalogado y homologado nuestro legislador – sino que se trata de un delito diverso e independiente, que dentro de sus elementos no aparece el uso de engaños ni el aprovechamiento de errores.

No exige tampoco, la presencia de un dolo defraudatorio por parte del sujeto activo, impidiendo que su conducta omisiva sea motivada por mera imprudencia, negligencia u olvido.

CAPÍTULO CUARTO

I. Derecho de igualdad.

El derecho de igualdad se encuentra íntimamente unido a la justicia, podría incluso considerarse como manifestación de la misma. Ulpiano definió la justicia como *"la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo"*. Al respecto, es necesario hacer hincapié en que la relación que existe entre ambos principios, es que *"la medida de lo justo está determinada por la igualdad en cantidad, calidad o especie de las cosas"*³¹.

Desde la antigüedad, se ha hecho mención a los diferentes tipos de igualdad; al caso concreto es aplicable la distinción hecha por Aristóteles, en la que *"reconoce la existencia de dos tipos de igualdad: aritmética o geométrica, implicando en el primer caso una igualdad entre lo que se da y lo que se recibe, corrigiendo la desproporción o desmesura entre lo que se debe y lo que se da, mientras que la igualdad geométrica supone una igualdad proporcional a las personas y circunstancias, propia de la justicia distributiva, por la que se reparten las cargas y bienes dentro del grupo social conforme a la necesidad, función, capacidad, méritos y aportes de cada uno"*³².

³¹ **BOJORGES MENDOZA** Arturo Rangel, *Los principios de proporcionalidad y equidad en los impuestos, a través de los criterios de justicia tributaria*, Tesis de Licenciatura, Universidad Panamericana, México, 1997, pág.89.

³² **DIEDER** María Marta, *El principio de igualdad en las normas jurídicas*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, pág. 334.

Según Marta Didier existen dos tipos de igualdad³³: la igualdad formal y la real o de hecho; la formal es aquella que tiene tres exigencias: igualdad en las normas jurídicas generales, igualdad en la aplicación de las normas jurídicas e igualdad de derechos. Por su parte, la igualdad de hecho atiende a las condiciones de los sectores de personas, tales como sociales, económica o culturalmente menos favorecidos, e impone al Estado el deber de remover los obstáculos que impidan a tales personas un ejercicio real y efectivo de sus derechos fundamentales.

Una de las acepciones del derecho es ser un ideal de justicia, que *"supone dar un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales, con arreglo a una misma pauta"*³⁴.

El derecho de igualdad permite que las leyes efectúen cualquier distinción entre los contribuyentes basándose en un principio de razonabilidad; dicho principio hace alusión a *"la regla general de que ante "iguales" o "análogas" circunstancias o situaciones la "solución" debe ser igual"*³⁵. Esto, en un sentido antagónico, dispone entonces que en circunstancias diferentes la "solución" debe ser distinta.

Es importante aclarar que el derecho de igualdad, se aterriza en varios de sus principios y alcances en materia tributaria a través del derecho de equidad fiscal, incluso podríamos hablar de género y especie, ya que ambos buscan dar *"un trato igual a iguales y*

³³ Cfr. *Op. Cit.* págs. 11-13.

³⁴ BLANCO Andrés, *El principio de igualdad en la Teoría del Derecho y la Dogmática Jurídica*, FCU, Uruguay, 2008, pág.89.

³⁵ *Op. Cit.* pág. 92

desigual a desiguales”. Para el caso concreto, consideramos que si bien la materia que nos ocupa es la fiscal, la problemática práctica que origina el delito objeto de estudio, no atiende tanto a una cuestión económica-tributaria o sobre alguno de los elementos esenciales de algún impuesto, por lo que consideramos que se produce una violación al derecho de igualdad en términos generales.

En efecto, dichos derechos están tan íntegramente relacionados que podríamos utilizar de manera indistinta cualquiera de los dos derechos (igualdad y equidad) para describir la violación que ocurre con el artículo objeto de estudio; Muestra de lo anterior, lo constituye la siguiente tesis aislada emitida por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, que a la letra dispone:

SUSPENSIÓN DE PAGOS, LA GANANCIA INFLACIONARIA ACUMULABLE DE LAS DEUDAS QUE NO GENEREN INTERESES COMO SU CONSECUENCIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA CONSIGNADO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL (ARTÍCULO 7o.-B, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA). Si bien es cierto que la suspensión de pagos es el estado jurídico en el que una resolución judicial coloca a un comerciante por así convenir a los intereses de la sociedad, de los acreedores y del propio comerciante, de un perdón temporal al incumplimiento de sus obligaciones, por habersele reconocido su imposibilidad de hacerlo en la forma originalmente pactada, también lo es

que ese tratamiento jurídico diferente se refiere, específicamente, al cumplimiento de las obligaciones entre particulares, la administración de sus bienes y la vigilancia de sus operaciones, la que además es temporal, **sin que ello implique que para efectos de lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, tengan que recibir un tratamiento diferente al de las demás empresas que se encuentren afectas a un mismo tributo.**

En estas condiciones, es inconcuso que el segundo párrafo de la fracción II del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que "Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo, el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. Cuando las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de dichas deudas será la ganancia inflacionaria acumulable.", **no viola el principio de igualdad y equidad tributaria consignado en el referido precepto constitucional** por el hecho de no contemplar la circunstancia meramente aleatoria, de que algunos contribuyentes caigan en suspensión de pagos como consecuencia de lo fallido de las operaciones comerciales o industriales a las que se dediquen, situación esta que no las hace diferentes a las demás empresas que se encuentran afectas al mismo tributo, pues el citado artículo 7o.-B, fracción II, segundo párrafo obliga a todas las empresas a acumular la ganancia inflacionaria cuando las deudas no generen intereses.

Amparo directo en revisión 2545/98. Tinturama, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2000. Mayoría de tres votos. Ausente: Humberto Román Palacios.

Disidente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro.

Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

(Énfasis añadido)

Por lo anterior, es que resulta válido para demostrar la violación al derecho de igualdad, citar y apoyarnos en precedentes que expliquen los alcances del derecho de equidad tributaria, ya que se insiste, lo que se pretende demostrar con el presente trabajo, es la obligación de otorgar a contribuyentes o gobernados que se coloquen en la misma hipótesis normativa, las mismas consecuencias jurídicas.

Muestra de lo anterior, lo constituye la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el pleno de nuestro Máximo Tribunal, que a la letra dispone:

Época: Novena Época

Registro: 192290

Instancia: PLENO

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XI, Marzo de 2000

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 24/2000

Pág. 35

[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XI, Marzo de 2000; Pág. 35

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez **implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes,** a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales.

PLENO

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con

el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro.

Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.

México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

(Énfasis añadido)

La tesis anterior aclara y demuestra que las disposiciones fiscales, con base en el derecho de igualdad o equidad tributaria, deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este derecho, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación, de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes.

Así, el derecho de igualdad, entendido en la legislación fiscal como derecho de equidad tributaria, debe estar basado en un requerimiento básico de un mínimo de racionalidad, que el legislador no efectúe distinciones irrazonables en la creación de normas jurídicas, es decir que "*si la ley tiene una relación racional con un legítimo interés del gobierno, será confirmada*"³⁶.

De igual manera, acudiendo a María Marta Dider, al hablar de razonabilidad en las normas administrativas, dicha razonabilidad "*se prueba por la idoneidad de las clasificaciones para servir a los propósitos perseguidos por la legislación*". Resulta indudable, que la *ratio legis* del artículo en cuestión es evitar las omisiones fraudulentas por parte de los contribuyentes, ya sean personas físicas, ya sean personas morales.

³⁶ **DIEDER** María Marta, *El principio de igualdad en las normas jurídicas*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, pág. 84.

Para evitar confusiones, es necesario hacer énfasis en que existe una gran diferencia entre el derecho de igualdad y el igualitarismo, *"la aplicación del principio de igualdad de iure presupone que la igualdad garantizada por la Carta Magna no consiste en un mero igualitarismo (...) la igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional"* toma en cuenta *"las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata"*³⁷. Por lo tanto, el igualitarismo sería tratar a todos por igual, sin importar si en esta universalidad existen personas o seres en circunstancias distintas; lo que a su vez presupone tratar a los iguales en un supuesto normativo de manera análoga, pero previendo una solución o sanción distinta a cada uno, haciendo caso omiso a la "igualdad proporcional" prevista en nuestra Carta Magna.

El derecho de igualdad, se encuentra en la mayor parte de las Constituciones Democráticas. La concepción de igualdad en una democracia lo que busca es asegurar *"de modo igualitario, un cierto catálogo de derechos básicos con el objeto de que - junto con desarrollar su respectivo proyecto de vida - pueda hacer ejercicio de su condición de agente democrático"*³⁸. México, al ser un país democrático y establecer en su Carta Magna el derecho fundamental y humano de la igualdad, lo que busca en esencia es que cada persona que resida en territorio nacional sea tratada de la misma forma, sin hacer alusión a sus diferentes circunstancias, basándose en lo que anteriormente definimos como igualdad proporcional.

³⁷ *Op. Cit.* pág. 333

³⁸ *Op. Cit.* pág. 29

El derecho de igualdad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta paridad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho derecho se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad, aterrizada en materia fiscal en equidad tributaria, a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al derecho de igualdad tributaria: 1) no toda la desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; 2) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; 3) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y 4) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Lo anterior, se corrobora con la siguiente tesis de jurisprudencia, emitida por nuestro Poder Judicial de la Federación, que a la letra dispone:

Época: Séptima Época

Registro: 232 309

Instancia: Pleno

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Localización: Volumen 187-192, Primera Parte

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis:

Pág. 113

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas,

pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico** en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. **La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.**

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio,

David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 187-192, página 79.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Volúmenes 187-192, página 79.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Volúmenes 187-192, página 79.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Volúmenes 187-192, página 79.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

(Énfasis añadido)

De las tesis anteriormente transcritas, se puede afirmar que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula, sin embargo, aquellos contribuyentes que sean distintos entre sí - sin importar que la distinción radique en el tipo de impuesto o en las circunstancias de cada contribuyente - deben guardar una situación diferente frente a la norma jurídica que lo regula, de lo contrario se estaría violando el derecho de igualdad o equidad fiscal que nuestra Constitución Política resguarda en su artículo 31, fracción IV.

El derecho de igualdad en la ley fiscal se traduce para la autoridad legislativa, en la obligación de tratar idénticamente situaciones análogas y sólo hacerlo en forma diferente cuando no se asimilen, "*tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*".

En términos prácticos, el derecho de igualdad impone al legislador la obligación de dar justificaciones suficientes para tratar de forma desigual situaciones análogas; de modo que a él corresponde - sobre todo procesalmente - la carga de argumentación para justificar ese trato distinto, pues de lo contrario se presumirá la inconstitucionalidad de su conducta por contravenir a su deber originario de regular casos parecidos de igual manera.

El derecho de equidad, forma parte fundamental de los pilares que rigen a nuestro sistema fiscal constitucional, ya que "*no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe*

encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos."³⁹

En efecto, nuestro sistema fiscal se encuentra en un grado de subordinación respecto de la Constitución, lo que da a entender que si alguna disposición del ordenamiento fiscal no respeta los derechos constitucionales, entonces dicha norma asumirá el carácter de inconstitucional y carecerá de toda validez jurídica, "...*estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra*"⁴⁰.

Dicho lo anterior, y una vez que ha quedado debidamente establecido el contenido y alcance del derecho de igualdad, que en materia fiscal se aterriza en el derecho de equidad tributaria, cabe hacer la siguiente reflexión cuya respuesta se desarrollará en el capítulo de conclusiones del presente trabajo, la cual consiste en esclarecer si no existe una violación flagrante a este derecho constitucional, al momento de analizar el delito previsto en el artículo 109, fracción V, de nuestro Código Tributario Federal, ya que ante la mismas circunstancias jurídicas, se dará un trato diametralmente distinto ateniendo a la calidad del contribuyente, es decir, para el caso de un contribuyente (persona moral) que omita presentar una declaración definitiva existiendo impuesto a pagar, **resulta desde un punto de vista práctico para el Ministerio Público Federal determinar quién es el responsable de dicha omisión**, y en consecuencia quien tenga que soportar la pena

³⁹ **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2012, pág. 265.

⁴⁰ *Op. Cit.* pág. 266

privativa de la libertad, situación que al tratarse un contribuyente persona física simple y sencillamente se actualiza *ipso facto*.

Es decir, **dos contribuyentes que han actualizado la misma hipótesis normativa (omitir por más de 12 meses la presentación de una declaración definitiva, existiendo impuesto a pagar) se les da un trato totalmente desigual**, ya que para el caso de ser una persona física no se considera ningún elemento para determinar su grado de participación en dicha omisión, siendo sancionado y en su caso condenado como defraudador fiscal.

En tanto, si el contribuyente es una persona moral, resulta imposible determinar quién será la persona física (que forma parte de dicha persona jurídica) que deba ser penalmente sancionada, y sobre todo que sea como lo establece el artículo, el “*responsable de omitir*”. En efecto, en la práctica resultará imposible para el Ministerio Público Federal determinar si quien debe ser sancionado es el contralor, contador, director general, director financiero, asistente contable, presidente de la asamblea de accionistas, representante legal, presidente del consejo de administración, entre otros muchos empleados, gerentes o directores que pudieron ser partícipes o responsables de la conducta delictiva.

II. Derecho de proporcionalidad de las penas.

Para entender el presente derecho constitucional, en primer término debemos recalcar que las penas y sanciones tienen una única finalidad: hacer justicia. Por añadidura se busca también la corrección del infractor y su posible reinserción en la sociedad, sin

embargo, el objetivo principal de dichas medidas es la impartición de justicia dentro de una sociedad.

El derecho de proporcionalidad de las penas hace referencia a que *"no sólo es preciso que el autor de un delito sea culpable, sino que además que la gravedad de la pena ha de ser proporcionada a la del hecho cometido"*.⁴¹ De lo anterior se desprende que dicho derecho no especifica o aclara detalladamente, ni mucho menos cuantifica las penas que deberán estar prohibidas por la ley, sino que hace mención al hecho de que la pena será proporcional al hecho cometido.

El axioma de derecho anterior, varía en los distintos ordenamientos jurídicos. Por ejemplo, en Estados Unidos la sanción que corresponde por homicidio doloso es la pena máxima (pena de muerte), y sin embargo en México dicha pena está prohibida constitucionalmente, por lo tanto, para nuestro ordenamiento jurídico la pena de muerte siempre será desproporcionada.

Explicando lo anterior, podemos puntualizar que el derecho de proporcionalidad responde a la idea de evitar la utilización desmedida y exagerada de las sanciones que conllevan a una privación de los derechos fundamentales del ser humano. Para establecer e imponer dichas penas, necesariamente deben existir limitantes que protejan los derechos humanos de los particulares, en el caso que nos ocupa, el derecho a la libertad.

⁴¹ **AGUADO CORREA**, Teresa, *El principio de proporcionalidad en el derecho penal*, EDERSA, Madrid, 1999, pág. 137.

En este orden de ideas, quien tiene la facultad de imponer dichas penas y sanciones es el Estado, ya que se encuentra legitimado por el *iuspuniendi*, entendiendo por éste como la capacidad del Estado para sancionar y corregir al particular cuando su actuación es contraria a las normas jurídicas, y que por lo tanto a través de dichas conductas podrían llegar a dañar bienes jurídicos de mayor valor, ya sean propios o ajenos. La pena que establezca el legislador al delito, deberá ser proporcional a la importancia social del hecho antijurídico cometido.

El fundamento constitucional del *iuspuniendi*, se encuentra establecido en el artículo 17 de nuestra Carta Magna, que a la letra dispone:

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

(...)

Del artículo anterior, podemos desprender con claridad la prohibición de que alguna persona esté facultada, a través de sus propios medios, a exigir justicia o hacer valer sus derechos, por lo tanto la legitimación para hacerlo corresponde exclusivamente al Estado.

De igual manera, el artículo 21, en su párrafo tercero, hace alusión que la exclusividad del derecho de sanción, corresponde únicamente al Poder Judicial, a saber:

Artículo 21. Artículo 21. La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.

(...)

La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

(...)

De lo anteriormente expuesto, podemos desprender con claridad meridiana que el *iuspuniendi* es una facultad única y exclusiva del Estado. Por ello, se deben establecer en la Constitución los límites al mismo, a través de principios regulados y ordenados, que permitan un respeto a los derechos humanos en ella contemplados, entre los que encontramos el derecho de legalidad, el principio del bien jurídico tutelado, principio de culpabilidad, derecho de igualdad, principio de *ultima ratio* o subsidiariedad - que más adelante trataremos-, el principio *non bis idem* y, lógicamente, el derecho de proporcionalidad de las penas.

El derecho de proporcionalidad de las penas, se encuentra plasmado en nuestro artículo 22 de nuestra Carta Magna, que a la letra dispone:

*“Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. **Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.***

...”

(Énfasis añadido)

De la transcripción que antecede, se advierte que el legislador no puede actuar a su libre arbitrio, debe analizar en qué casos, por la gravedad del delito, se justifica que las penas sean elevadas.

Es decir, en nuestro Estado de Derecho no son admisibles las penas o medidas de seguridad exageradas o irracionales con la intención de prevenir la comisión del delito, sin embargo, es menester distinguir dos exigencias:

- La pena debe ser proporcional al delito, es decir, la pena y el delito deben tener una medida equivalente.
- La proporcionalidad se medirá con base en la importancia social del hecho.

La necesidad de la proporcionalidad en la imposición de sanciones, se desprende de la exigencia de una prevención general, capaz de producir sus efectos en la colectividad. De este modo, **el Derecho Penal debe ajustar la gravedad de las penas a la trascendencia que para la sociedad tienen los hechos ocurridos, según el grado de afectación al bien jurídico protegido.**

El derecho de proporcionalidad opera tanto en el momento de creación de las leyes por parte de los legisladores, como en el de su aplicación, por parte de los jueces o tribunales, e incluso en el momento de ejecución de la pena, medida de seguridad o consecuencia accesoria.

La relevancia de tal derecho, es mayor en el ámbito de las medidas de seguridad que en el de las penas, puesto que implica que la previsión, la determinación, la imposición y la ejecución de la medida se lleven a cabo en función de la peligrosidad del individuo; además exige que un medio sea, en el caso concreto, idóneo y necesario para conseguir el fin deseado, la impartición de justicia y la entereza de lo no contribuido.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal se ha manifestado en relación al d de proporcionalidad de las penas, de la siguiente manera:

Época: Novena Época

Registro: 167329

Instancia: PRIMERA SALA

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XXIX, Abril de 2009

Materia(s): Constitucional, Penal

Tesis: 1a. LVIII/2009

Pág. 596

[TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Abril de 2009; Pág.
596

**USO DE MONEDA FALSIFICADA. EL ARTÍCULO 234, ÚLTIMO
PÁRRAFO, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL, NO VIOLA EL
ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS**

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. De la interpretación armónica del citado precepto constitucional se infiere **que las penas privativas de la libertad deben atender a la gravedad de la conducta delictiva cometida en correlación con el riesgo social y la necesidad de preservar el orden jurídico, de manera que el carácter excesivo proscrito por el propio numeral no se refiere a la duración de la sanción, sino a que ésta exceda desproporcionalmente al hecho delictuoso.** En ese sentido, se concluye que el último párrafo del artículo 234 del Código Penal Federal, al sancionar con prisión de cinco a doce años a quien a sabiendas hiciere uso de moneda falsificada, no viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no puede considerarse excesiva o desproporcional en relación al bien jurídico que tutela, esto es, la autenticidad de la moneda, ya que dicha pena no sólo permite el aseguramiento de la estabilidad y certidumbre del sistema económico nacional, sino que además disuade a terceros de la realización futura de dicha conducta.

PRIMERA SALA

Amparo directo en revisión 2125/2008. 18 de febrero de 2009. Cinco votos.

Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Ana Carolina Cienfuegos Posada.

(Énfasis añadido)

De la tesis anterior se desprende que las penas privativas de la libertad deben atender a la gravedad de la conducta delictiva en relación con el riesgo social y la necesidad de preservar el orden jurídico.

Para que una pena sea efectiva, el mal que deriva de ésta debe ser mayor para el delincuente que el bien que le produce el delito. Al mismo tiempo, debe existir una proporción entre la pena y el daño que representa para la sociedad. Al respecto, no debemos perder de vista que *“...si una pena igual está establecida para dos delitos que ofenden desigualmente a la sociedad, los hombres no encontrarán un más fuerte obstáculo para cometer el mayor delito, si encuentran unido a él un beneficio mayor.”*⁴² Las penas, en cada delito deben ser adecuadas a la acción típica y antijurídica; de lo contrario, si una pena es igual para dos delitos en gravedad distintos, entonces el delincuente no encontrará razones para abstenerse de realizar el delito más grave, ya que la pena y consecuencia en ambos delitos es la misma, siendo la gravedad del acto diferente.

En este orden de ideas, no debemos pasar por alto el llamado “principio de idoneidad” el cual se refiere a que un medio es apto/idóneo para conseguir el fin pretendido. Dicho principio tiene las siguientes características:

- La medida restrictiva de los derechos fundamentales debe ser idónea para conseguir los fines perseguidos.
- El examen de idoneidad tiene carácter empírico, como consecuencia de que se apoye en el esquema medio–fin. De él se puedan analizar las medidas

⁴² **BECCARIA**, Césare. *De los Delitos y las Penas*, Clásicos Universales de los Derechos Humanos, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 1991, pág. 81.

adoptadas a partir de su finalidad o teleología, lo que requiere llevar a cabo el estudio práctico de los elementos empíricos de la relación examinada.

El principio de idoneidad requiere que el Derecho Penal sea apto para la tutela del bien jurídico y que la medida adoptada, tanto la pena como la medida de seguridad, sea adecuada para conseguir la finalidad que persigue⁴³.

En resumen, podemos desprender que el derecho de proporcionalidad de las penas, tiene como principales finalidades:

- Que la imposición y la ejecución de la medida, se lleven a cabo en función de la peligrosidad del individuo.
- Exige que un medio sea idóneo y necesario para conseguir el fin deseado.

Por lo tanto, podemos concluir que el derecho de proporcionalidad tiene como único objetivo medir la validez o invalidez de ciertas normas con miras a su constitucionalidad, puesto que si se viola el derecho constitucional de proporcionalidad, entonces dicha norma es inválida por ser contraria a la Carta Magna.

Lo anterior, se corrobora con las siguientes tesis aisladas emitidas por nuestro Máximo Tribunal, que a la letra disponen:

Época: Décima Época

Registro: 160670

⁴³ Cfr. **CORREA AGUADO**, Teresa, *El Principio de Proporcionalidad en Derecho Penal*, Edersa, Madrid, 1999, pág.146.

Instancia: PRIMERA SALA Tipo Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Localización: Libro II, Noviembre de 2011, Tomo 1 Materia(s): Constitucional Tesis: CCIX/2011 (9a.)

PENAS. LA INTENSIDAD DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD PARA EXAMINAR SU AUMENTO ESTÁ DETERMINADA POR EL AMPLIO MARGEN DE APRECIACIÓN DEL LEGISLADOR EN MATERIA DE POLÍTICA CRIMINAL. El principio de proporcionalidad en sentido amplio no es una herramienta para analizar las normas penales a la luz de los criterios ético-políticos de una determinada ideología o filosofía penal. Como instrumento de control de constitucionalidad, el principio de proporcionalidad está orientado exclusivamente a fundamentar la validez o invalidez de una intervención en derechos fundamentales atendiendo a los límites impuestos al legislador democrático por la propia Constitución. **Suprema Corte ha sostenido en varios precedentes que en materia penal el legislador democrático tiene un amplio margen de apreciación para diseñar el rumbo de la política criminal. Esto significa que goza de un considerable margen de acción para elegir los bienes jurídicos tutelados, las conductas típicas, antijurídicas y las sanciones penales, de acuerdo con las necesidades sociales de cada momento y lugar.** Por tanto, la intensidad del test de proporcionalidad para examinar una medida legislativa consistente en el aumento de una pena prevista para un determinado delito, debe corresponderse con la amplitud del poder normativo que la Constitución

confiere al legislador, de conformidad con la citada interpretación de esta Suprema Corte.

PRIMERA SALA

Amparo directo en revisión 181/2011. 6 de abril de 2011. Cinco votos.

Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Arturo Bárcena Zubieta.

PENAS. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. De la interpretación del citado precepto constitucional se advierte que la gravedad de la pena debe ser proporcional a la del hecho antijurídico y del grado de afectación al bien jurídico protegido; de manera que las penas más graves deben dirigirse a los tipos penales que protegen los bienes jurídicos más importantes. **Así, el legislador debe atender a tal principio de proporcionalidad al establecer en la ley tanto las penas como el sistema para su imposición, y si bien es cierto que decide el contenido de las normas penales y de sus consecuencias jurídicas conforme al principio de autonomía legislativa, también lo es que cuando ejerce dicha facultad no puede actuar a su libre arbitrio, sino que debe observar los postulados contenidos en la Constitución General de la República;** de ahí que su actuación esté sujeta al escrutinio del órgano de control constitucional -la legislación penal no está constitucionalmente exenta-, pues la decisión que se emita al respecto habrá de depender del respeto irrestricto al indicado principio constitucional.

PRIMERA SALA

Amparo directo en revisión 1405/2009. 7 de octubre de 2009. Cinco votos.

Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo directo en revisión 1207/2010. 25 de agosto de 2010. Cinco votos.

Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo directo en revisión 181/2011. 6 de abril de 2011. Cinco votos.

Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Arturo Bárcena Zubieta.

Amparo directo en revisión 368/2011. 27 de abril de 2011. Cinco votos.

Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Moisés Martínez Abrica.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1093/2011. 24 de agosto de 2011.

Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Jaime Santana Turrall.

Época: Novena Época

Registro: 168878

Instancia: PLENO

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Localización: Tomo XXVIII, Septiembre de 2008

Materia(s): Constitucional, Penal

Tesis: P./J. 102/2008

Pág. 599

[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Septiembre de 2008; Pág. 599.

LEYES PENALES. AL EXAMINAR SU CONSTITUCIONALIDAD DEBEN ANALIZARSE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD JURÍDICA. El legislador en materia penal tiene amplia libertad para diseñar el rumbo de la política criminal, es decir, para elegir los bienes jurídicamente tutelados, las conductas típicas antijurídicas y las sanciones penales, de acuerdo con las necesidades sociales del momento histórico respectivo; sin embargo, al configurar las leyes relativas debe respetar el contenido de diversos principios constitucionales, entre ellos los de proporcionalidad y razonabilidad jurídica, a fin de que la aplicación de las penas no sea infamante, cruel, excesiva, inusitada, trascendental o contraria a la dignidad del ser humano, conforme a los artículos 14, 16, 18, 19, 20, 21 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por esa razón, el Juez constitucional, al examinar la constitucionalidad de las leyes penales, debe analizar que

exista proporción y razonabilidad suficientes entre la cuantía de la pena y la gravedad del delito cometido, para lo cual debe considerar el daño al bien jurídico protegido, la posibilidad para individualizarla entre un mínimo y un máximo, el grado de reprochabilidad atribuible al sujeto activo, la idoneidad del tipo y de la cuantía de la pena para alcanzar la prevención del delito, así como la viabilidad de lograr, mediante su aplicación, la resocialización del sentenciado.

PLENO

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 31/2006. Procurador General de la República. 19 de febrero de 2008. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

(Énfasis Añadido)

Por último, es posible relacionar el derecho de proporcionalidad de las Penas con el principio jurídico de acudir al derecho penal en última instancia, consistente en inmiscuir al derecho penal lo menos posible en cualquier conflicto jurídico, y únicamente acudir a él cuando sea de extrema necesidad.

En efecto, este principio tiende a la optimización del grado de eficacia de los derechos fundamentales limitados, porque obliga a rechazar las medidas que puedan ser sustituidas por otras menos gravosas.

Es un mecanismo mediante el cual disminuye la lesividad de la intromisión, en la esfera de derechos y libertades del individuo. La intrusión penal debe ser la mínima posible, de manera que el legislador está obligado a la máxima economía a la hora de configurar los delitos en ley, y el juez está compelido a utilizar las consecuencias jurídicas penales sólo cuando ello sea estrictamente indispensable, debiendo contar con mecanismos sustitutos que atemperen el rigor de la sanción penal.

Sólo es adecuado recurrir al Derecho Penal cuando no son eficaces todos los demás medios de control, ya que éste es el último recurso que ha de utilizar el Estado, tomando en cuenta la especial gravedad que revisten las sanciones penales, esto es, el llamado carácter de ultima ratio, que es producto de la naturaleza subsidiaria del Derecho Penal, a partir de la cual no es posible llevar el carácter estigmatizante de la pena hasta la exageración.

Por último, cabe mencionar que el Derecho Penal no puede hacerse extensivo a todos los ámbitos de la vida social donde existan ilícitos. Por el contrario, dado que se trata de la más severa herramienta de que dispone el Estado, su aplicación debe estar limitada y restringida, a aquellos espacios en los que es inevitable su empleo, a efecto de asegurar una adecuada protección de los bienes jurídicos de la sociedad.

CAPÍTULO QUINTO

Conclusiones

I.- Violación a Derechos Constitucionales.

Como primer aspecto a tratar dentro del presente capítulo de conclusiones, y habiendo abordado el contenido y alcance de los derechos de igualdad y proporcionalidad de las penas, a continuación realizaremos un análisis referente a la violación, que desde nuestra perspectiva, genera la norma objeto de estudio en el presente trabajo, a los derechos constitucionales antes referidos.

A) Violación a los derechos de igualdad y equidad consagrados en los artículos 1º y 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se analizó en su momento, el derecho de igualdad previsto en el artículo 1º, y de manera más específica a la materia tributaria, en el diverso derecho de equidad contemplado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, consagra que **ley tributaria debe otorgar un trato idéntico a los sujetos pasivos cuya conducta se adecue a la hipótesis normativa, sin hacer distinción entre los mismos, lo que se traduce que ante iguales supuestos de hecho deberán corresponder idénticas consecuencias jurídicas.**

En este sentido, nos parece importante recordar lo resuelto por nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del presente criterio jurisprudencial:

No. Registro: 194.061

Tesis aislada

Materia(s):Administrativa, Constitucional

No. Registro: 198.403

Jurisprudencia

Materia(s):Administrativa, Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 41/97

Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, **dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.**

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; **b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;** c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

(Énfasis añadido)

Dicho lo anterior, consideramos que la fracción V, del artículo 109 de nuestro Código Fiscal de la Federación, viola flagrantemente el derecho de igualdad o equidad tributaria, toda vez que a sujetos que se encuentran en la misma hipótesis de hecho, se les da un trato o consecuencias jurídicas diametralmente distintas.

Lo anterior es así, ya que desde nuestra perspectiva la deficiente redacción del actual delito de defraudación fiscal equiparada por la omisión de declaraciones definitivas, acarrea invariablemente un trato desigual entre personas físicas y morales, al momento de tratar de individualizar la pena.

En efecto, ambos sujetos como titulares de derechos y obligaciones están obligados a presentar las declaraciones de impuestos con carácter de definitivas que prevean nuestras leyes fiscales, además de efectuar el entero de impuestos respectivos. Sin embargo, ante un eventual incumplimiento de tales obligaciones, en la que actualicen - **bajo las mismas circunstancias** - el delito previsto en el multicitado artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, la persona moral tendrá un trato completamente distinto al de la persona física contribuyente, ya que para la primera resulta prácticamente imposible para el Ministerio Público Federal determinar al sujeto responsable de la omisión, teniendo como consecuencia la imposibilidad práctica para proceder con la sanción prevista en dicho delito, en tanto que para la segunda, el contribuyente de manera directa es inculpado.

En efecto, tal y como se comentó en su momento, la norma tildada de inconstitucional al mencionar que será “el responsable” de la omisión el sujeto activo del delito, es decir, quien será sancionado con una pena privativa de la libertad, para el caso de las personas físicas contribuyentes resulta más que evidente determinar sobre quien recaerá la pena, sin embargo, para el caso de las personas morales resulta prácticamente imposible determinar, dentro de todos los individuos que participan en la elaboración, revisión y entero de las contribuciones, al auténtico “responsable” de la omisión, máxime que deberá ser objeto de prueba por parte del Ministerio Público Federal.

Es decir, bajo el derecho de igualdad, tanto las personas físicas como morales se encuentran en una misma situación jurídica, ambas son contribuyente y ambas omitieron la presentación de la declaración y entero de los impuestos respectivos por un período superior a doce meses, sin embargo, la actual redacción del artículo sujeto a análisis, dificulta para el caso de las personas jurídicas, determinar al sujeto “responsable” de la conducta delictiva.

La persona física es una en sí, compuesta por una única unidad, lo que hace que la atribución de responsabilidad y posterior aplicación de la sanción resulte fácilmente determinable, o por lo menos en la práctica la sentencia se aplica directamente al contribuyente. En cambio, para el caso de un contribuyente persona moral, resulta sumamente complicado para el Ministerio Público Federal acreditar quién fue el auténtico “responsable” de la omisión.

Al respecto, pudiéramos pensar que aquellos que tienen personalidad reconocida para representar legalmente a la persona jurídica, son o pudieran ser los probables “responsables” de la comisión del delito, sin embargo, como ya hemos analizado nuestros Tribunales Federales han resuelto que por el simple hecho de tener esta condición NO pueden ser señalados como tales, quedando a cargo de la autoridad acusadora probar la efectiva responsabilidad de dichas personas en la comisión del delito. Además, generaríamos una nueva injusticia y nuevas violaciones a derechos constitucionales si consideramos tal hipótesis, ya que en la mayoría de las empresas o corporaciones, tanto los socios, accionistas, representantes legales, presidentes de consejos de administración, administradores, y demás miembros directivos, NO son los encargados de determinar y

presentar los pagos de impuestos, con lo cual estaríamos aplicando por analogía o mayoría de razón un delito por la posición corporativa que ocupan, lo cual evidentemente está prohibido por nuestra propia Carta Magna.

Ahora bien, si consideramos, por ejemplo, como responsables a los integrantes del área contable, lo primero que debemos revisar es si éstos están legalmente facultados para actuar en nombre y representación de la empresa, en segundo lugar, bajo que concepto pueden ser sancionados si ellos no obtuvieron ningún beneficio económico (no son el contribuyente), en tercer plano, determinar si efectivamente fue una decisión propia o una instrucción que recibieron, y como último punto, determinar quién fue el “responsable”, es decir, si fue el director del área, gerente contable, gerente de impuestos, contadores, asistentes contables u otra persona del área que participa en la autodeterminación y entero de los impuestos.

Por lo tanto el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ampara, a los integrantes de una persona moral para que puedan llegar a actualizar el delito sin que puedan materializarse las consecuencia jurídicas (privación de la libertad), ya que **el señalamiento del “responsable” en el caso de una persona moral resulta prácticamente imposible, a comparación de la determinación del sujeto activo para el supuesto de una persona física.**

En efecto, si bien la norma denota en su redacción una completa falta de técnica jurídica, que incluso por su ambigüedad nos parece violatoria de derechos, es al momento en que se pretende individualizar, es decir, en la práctica al ejecutar la

sanción penal prevista en la norma que se viola flagrantemente el derecho de igualdad.

Así, el derecho de igualdad debe estar basado en un requerimiento básico de un mínimo de racionalidad: que el legislador no efectúe distinciones irrazonables en la creación de normas jurídicas.

En este sentido, resulta indispensable dicho requerimiento de racionalidad legislativa para la no distinción entre aquellos innegablemente iguales, por lo tanto ¿cuál fue el criterio de nuestro legislador al no distinguir entre personas morales y personas físicas, existiendo una evidente imposibilidad práctica al momento de determinar al “responsable” de la omisión?.

Resulta indudable, y como se ha mencionado con anterioridad, que la *ratio legis* del artículo en cuestión, es evitar las omisiones fraudulentas por parte de los contribuyentes, pero no podemos discernir cuál fue la intención del legislador al no establecer parámetros que permitan determinar al “responsable” en tratándose de personas morales, cuestión que lejos de desincentivar dicha práctica, puede generar que la laguna o imposibilidad práctica para la actualización de la sanción, sea aprovechada como un medio para la comisión del delito objeto de análisis.

En efecto, resulta absurdo crear una norma jurídica encaminada a evitar omisiones cuya finalidad sea evitar el pago de impuestos, pero con motivo de su redacción, únicamente sea posible ejecutar la sanción prevista por dicha norma en tratándose de

personas físicas, **y no en personas morales, siendo que en la mayoría de los casos son las que mayor capacidad contributiva poseen.**

Se puede afirmar entonces que la ambigüedad de la norma, permite un trato desigual a iguales. La norma hace una distinción práctica y jurídica entre dos sujetos que están en las mismas circunstancias - los dos realizan la misma conducta delictiva - y sin embargo las consecuencias son distintas, ya que para el caso de las personas físicas el responsable es directamente el contribuyente, y para el caso de las morales, podemos encontrar tanto responsable queramos, sin que sea permisible determinar la pena en uno sólo.

En este sentido, cabe recordar que por simple lógica las personas morales son incapaces de comparecer en juicio por sí mismas. Es decir, las personas morales en sentido estricto, no pueden actualizar tipos penales, sino que son las personas físicas quienes a través de éstas - y en muchos casos escondiéndose tras el llamado "velo corporativo" - cometen conductas delictivas.

Por lo anteriormente expuesto, podemos ver por un lado la evidente falta de técnica jurídica al momento en que se configuró el delito sujeto a estudio por parte de nuestro legislador, y por la otra, la evidente inconstitucionalidad de la norma, ya que a sujetos que han cometido la misma conducta delictiva (omitir una declaración definitiva dejando de pagar el impuesto respectivo), por una razón práctica, se les da un trato desigual, ya que en tratándose de una persona física será directamente responsable y condenado como

defraudador fiscal, en tanto en una persona moral resulta imposible determinar, y sobre todo acreditar, quien fue el “responsable” de dicha omisión.

En efecto, resulta evidente el vicio de inconstitucionalidad que presenta la norma sujeta a estudio, toda vez que dos sujetos que se encuentran en la misma situación de hecho, se les da un tratamiento completamente distinto, derivado de la falta de técnica legislativa al no establecer una calidad específica para la actualización del delito en tratándose de personas morales.

Lo anterior se hace aún más evidente, si tomamos en consideración que el propio Código Fiscal de la Federación establece de manera específica la responsabilidad solidaria de los accionistas, administradores o gerentes, **exclusivamente** en 4 supuestos, a saber:

- 1) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- 2) Cambien su domicilio sin presentar el aviso correspondiente.
- 3) No llevar contabilidad, la oculte o la destruya.
- 4) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

Para lograr una mayor claridad en la exposición, a continuación se transcribe el artículo de referencia:

“Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes: primero con el principal, en lo que no me cumpla, con el otro, esto no cabe en el delito penal.

(...)

III....

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un*

crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del reglamento de este código.

(Énfasis añadido)

De la transcripción que antecede, podemos observar una vez más la imposibilidad física y jurídica para determinar al “responsable” de la comisión del delito en comento, ya que los miembros de la sociedad no serán responsables solidarios por la falta de entero de impuestos federales con motivo de la omisión de declaraciones definidas, salvo que pueda ser demostrado que ellos han sido los “responsable” de dicha omisión.

Para concluir, nos parece importante retomar el ejemplo que en su momento se puso sobre la mesa al tratar el tema de la actualización del delito en tratándose de personas morales:

Supongamos que una persona física que tributa bajo el régimen de servicios profesionales (toda vez que es dentista de profesión), contrata los servicios de un contador quien acepta ser el responsable de elaborar y pagar sus impuestos. Al momento de realizar la declaración anual, el contador comete un fraude y falsifica la declaración del ejercicio y su supuesto pago, razón por la cual y **ante el desconocimiento en la materia, el contribuyente confía en estar al corriente de sus obligaciones fiscales (completa**

ausencia de dolo). Al cabo de 13 meses es acusado de defraudación fiscal y condenado a 3 años de prisión por haberse actualizado todos los elementos del delito previsto en la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, una gran corporación **decide evadir de manera dolosa** impuestos dejando de presentar las declaraciones y pagos respectivos. Pasados 13 meses se comienza con una averiguación para determinar al probable responsable de la omisión, sin embargo, resulta imposible para el Ministerio Público Federal determinar al auténtico “responsable” de la comisión del delito, ya que tanto los socios, admiradores, directores, jefes de departamentos y empleados rechazan haber sido ellos los responsables.

Se inculpa al administrador, quien se defiende y resulta sin cargos por no haberse podido acreditar que fue el auténtico responsable de la omisión, además de no encuadrar en alguno de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 26 del Código Fiscal.

De igual forma, se inculpa al director de impuestos, y sale libre de la averiguación argumentando que es un simple empleado y que a su cargo tiene a otras 14 personas que debían haber realizado la declaración y fueron omisas en sus tareas, además de que no tienen facultades para representar legalmente a la empresa.

Por lo anteriormente expuesto, resulta evidente la inconstitucionalidad de la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que a sujetos que

están exactamente en las mismas situaciones de hecho, se les da un tratamiento desigual al momento de determinar e individualizar la acción punitiva del Estado.

B) Violación al Derecho de Proporcionalidad de las Penas, consagrado en el artículo 22 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez analizada la inconstitucionalidad de la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación por violar el derecho de igualdad, se procederá al análisis de la inconstitucionalidad del mismo, a la luz del derecho constitucional de proporcionalidad de las penas.

Tal y como quedó explicado en el capítulo cuarto del presente trabajo, el derecho de proporcionalidad busca que haya una simetría entre el acto delictivo y la pena impuesta por el legislador.

En efecto, para que una pena sea efectiva, el mal que deriva de ésta debe ser mayor para el delincuente, que el bien que le produce el delito. Al mismo tiempo, debe existir una proporción entre la pena y el daño que representa para la sociedad.

Las penas, en cada delito deben ser adecuadas a la acción típica y antijurídica, de lo contrario, si una pena es igual para dos delitos en gravedad distintos, entonces el delincuente no encontrará razones para abstenerse de realizar el más grave, tal y como sucede en el presente asunto con el delito de defraudación fiscal (doloso) y la defraudación fiscal equiparada (que puede ser culposa).

Por lo anterior, las penas privativas de la libertad deben atender a la gravedad de la conducta delictiva en relación con el riesgo social y la necesidad de preservar el orden jurídico.

Subsumiendo lo anterior al caso que nos ocupa, podemos decir que la pena que impone el legislador a aquél que omite presentar una declaración definitiva omitiendo el entero del impuestos respectivo, **resulta por demás excesiva, debido a que el derecho administrativo puede sancionar económicamente (mediante multas) dicha conducta sin necesidad de privar de su libertad a un contribuyente,** máxime que tal y como se ha demostrado, la norma en comento presenta evidentes fallas legislativas, y problemas prácticos que pueden generar injusticias aún más graves que el propio delito cometido.

Lo anterior se hace aún más evidente, si consideramos que para la actualización de los elementos del tipo penal sujeto a estudio, no es necesaria la figura del dolo, con lo cual un contribuyente que por el simple desconocimiento de nuestro complejo sistema fiscal, por haber sido objeto de un fraude por parte de su contador o incluso por un error de captura ante el sistema bancario para el pago de impuestos, omitió la presentación de su declaración anual por más de 12 meses, así como el pago de impuestos respectivo, se le equiparará con aquellos contribuyentes que de manera dolosa y con el único fin de causar un daño al fisco federal evaden el pago de impuestos.

En efecto, el hecho de que el delito de omisión que hemos venido estudiando, se equipare a la defraudación fiscal dolosa, siendo que la primera se origina por una simple omisión – que en muchos casos incluso puede ser provocada por un tercero (contador) – en

tanto la segunda involucra una conducta fraudulenta con el único objeto de causar un daño patrimonial al Estado, resulta violatorio a lo dispuesto por el artículo 22 de nuestra Carta Magna.

En efecto, las conductas previstas en el artículo 108 anteriormente analizado, implican invariablemente un ánimo doloso de causar un daño patrimonial al Estado, por lo que resulta absurdo que se sancionen y equiparen con las mismas penas la conducta prevista en la fracción V del artículo 109 de nuestro Código Fiscal de la Federación, siendo que ésta última incluso puede ser culposa.

Lo anterior, se corrobora con los siguientes criterios – el primero de ellos una tesis de jurisprudencia - emitidos por nuestro Poder Judicial de la Federación, que a la letra disponen:

Época: Novena Época

Registro: 183535

Instancia: PRIMERA SALA

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XVIII, Agosto de 2003

Materia(s): Penal

Tesis: 1a./J. 38/2003

Pág. 83

FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO. De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia, de manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; **no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio.**

Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse

que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.

PRIMERA SALA

CONTRADICCIÓN DE TESIS 103/2002-PS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el entonces Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito (actualmente Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del propio circuito). 2 de julio de 2003. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Tesis de jurisprudencia 38/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de dos de julio de dos mil tres.

Época: Octava Época

Registro: 216921

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO
CIRCUITO

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Localización: Tomo XI, Marzo de 1993

Materia(s): Administrativa

Tesis:

Pág. 256

[TA]; 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; Tomo XI, Marzo de 1993; Pág. 256

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE. TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA. Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. **Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las**

declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que

cuando ésta consista en una declaración fiscal en que se declaren ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO

Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González.

Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

De lo anteriormente expuesto, es que consideramos completamente desproporcional, injusto e inconstitucional que se dé a conductas diametralmente distintas la misma sanción penal, lo que nos lleva a concluir que alguna de las dos penas es excesiva a la conducta realizada, y consecuentemente violatoria del artículo 22 Constitucional.

De igual forma, y retomando los debates legislativos expuesto en el presente trabajo, podemos observar que el espíritu del legislador es puramente de carácter económico, al evitar un daño patrimonial al Estado. Por tal motivo, consideramos excesivo que un contribuyente, **sin ánimo doloso**, sea sancionado con una pena privativa de la libertad, siendo que el Estado cuenta con otros mecanismos para desincentivar y sancionar este tipo de conductas, y más importante aún, para reparar el daño económico ocasionado.

En efecto, resulta excesivo que se condene a prisión a un contribuyente por haber causado un daño patrimonial, existiendo mecanismos como el pago de multas y recargos, que pueden subsanar el daño social ocasionado. Lo anterior se hace aún más evidente, si consideramos lo establecido por otros países que comparten nuestra misma herencia jurídica, ya que para el caso de España, tal y como se analizó, únicamente se sancionará el delito de omisión en la medida en que éste sea doloso, y en caso de no poder probarse dicha premisa, quedará en una simple sanción administrativa (multa).

El caso Argentino es aún más evidente para sustentar nuestra hipótesis, ya que el legislador de ese país considera, en primer término, inadmisibles sancionar a un contribuyente por una omisión, ya que únicamente las acciones que tengan un ánimo doloso podrán ser sancionadas. En segundo término, siendo el punto más importante, es **que considera que el Derecho Penal debe ser la última vía para desincentivar, prevenir o sancionar una conducta considerada delictiva, es decir, debe ser el último recurso con el que cuente el Estado, por lo que los delitos en contra de la hacienda pública serán sancionados exclusivamente con multas, las cuales pueden resultar sumamente gravosas desde el punto de vista económico, pero nunca bajo el yugo de perder la libertad.**

Adicionalmente y tal y como se ha mencionado en infinidad de ocasiones, no debemos perder de vista que en la mayoría de los casos el contribuyente contrata los servicios de un contador para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, por lo que no siempre es el contribuyente el responsable directo del debido entero de impuestos o cumplimiento del sin fin de obligaciones que impone nuestra legislación, por lo cual

resulta completamente excesivo que se sancione la simple omisión de la declaración, con las mismas penas que el contribuyente, que con uso de engaños o aprovechamiento de errores, busca defraudar al Fisco Federal.

En efecto, la norma en comento contraviene flagrantemente lo dispuesto por la garantía consagrada en el artículo 22 de nuestra Constitución, al establecer una sanción desproporcional a la conducta de omisión prevista por el artículo 109, fracción V, de nuestro Código Fiscal de la Federación vigente.

II.- Propuesta Legislativa.

Una vez que hemos analizado las deficiencias que presenta el tipo penal sujeto a estudio, no sólo en cuanto a su redacción, sino que resulta violatorio de derechos previsto en nuestra Carta Magna, consideramos indispensable un nuevo análisis por parte de nuestros legisladores, con la finalidad de derogar en definitiva la fracción V, del multicitado artículo 109 de nuestro Código Tributario.

En efecto, resulta indispensable eliminar de nuestro sistema tributario todas aquéllas normas que presentan violaciones a derechos reconocidos en nuestra Constitución, que lejos de desincentivar el desarrollo económico de nuestro país, se han convertido en verdaderas herramientas del terrorismo fiscal que ha desatado el Estado Mexicano en contra de un número cada vez menor de contribuyentes.

Adicional al tema de inconstitucionalidad antes mencionado, nos parece fundamental recodar el principio de mínima intervención del Derecho Penal que rige en

todo estado de Derecho, el cual nos da elementos adicionales para la derogación del delito sujeto a estudio.

Al respecto, cabe recordar que la gran mayoría de los autores especializados en la materia penal, coinciden en afirmar que el poder punitivo del estado debe estar regido y limitado por el principio de intervención mínima, conforme al cual el derecho penal sólo puede intervenir en los casos de ataques graves a los bienes jurídicos más importantes, dejando a las otras ramas del derecho las restantes perturbaciones del orden público⁴⁴.

El derecho penal, dice Moreno Hernández, no debe ser usado de manera arbitraria, el Estado sólo puede echar mano de él como recurso de *ultima ratio*, para el logro de sus objetivos debe previamente acudir a otros medios jurídicos cuyas consecuencias sean menos drásticas, y sólo cuando éstos resulten insuficientes debe acudir al derecho penal, si tiene la convicción de que éste será un mejor recurso⁴⁵.

Por su parte, Muñoz Conde afirma categóricamente que cuando el ataque no sea muy grave o el bien jurídico no sea tan importante, o cuando el conflicto pueda ser resuelto con soluciones menos radicales que las sanciones penales propiamente dichas, deben ser aquellas las aplicables⁴⁶.

⁴⁴Cfr. **MORENO HERNÁNDEZ** Moisés, *Algunas bases para la política criminal del Estado Mexicano*, Revista Mexicana de Justicia, No.2, México, 1985.

⁴⁵*Idem*.

⁴⁶Cfr. **MUÑOZ CONDE** Francisco, *Derecho Penal parte general*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

En esta línea, el Maestro Silva Sánchez afirma que "*...el Derecho penal debe cumplir el fin de reducción de la violencia social, ha de asumir también, en su configuración moderna, el fin de reducir la propia violencia punitiva del Estado. Esta reducción tiene lugar en dos maneras: sobre la base del principio utilitarista de la intervención mínima y sobre la base de los principios garantísticos individuales*"⁴⁷.

En consecuencia, el Derecho Penal debe utilizarse sólo en casos extraordinariamente graves (carácter fragmentario) y cuando no haya más remedio por haber fracasado otros mecanismos de protección menos gravosos para la persona (naturaleza subsidiaria).

Evidentemente, la puesta en práctica del principio de intervención mínima del Derecho Penal (en sus dos facetas), resulta en muchos casos extraordinariamente difícil, sin embargo, el legislador debe tener presente:

a) Que el carácter fragmentario del Derecho Penal exige la puesta en práctica de un amplio proceso de despenalización de comportamientos considerados en la actualidad como delictivos.

b) Que dicho carácter fragmentario, sin embargo, no puede ser utilizado como excusa para no acometer la penalización de "otros" hechos socialmente dañosos que en la actualidad escapan a la esfera penal, y que por su carácter lesivo para bienes jurídicos

⁴⁷ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *Estudios de Derecho Penal*, Editorial Ara, Editores EIRL, Perú, 2005, pág.74.

colectivos (con trascendencia individual) han de ser prevenidos por un Derecho Penal que asuma plenamente su función promocional.

Con base en lo anterior, podemos observar la falta de técnica legislativa al momento de dar nacimiento a la norma sujeta a estudio, ya que en aquellos casos en los que el contribuyente no se valga de engaños o errores para defraudar al fisco, **las autoridades disponen de otros medios para sancionar el incumplimiento y hacer efectivo el cobro del crédito, sin necesidad de recurrir a la sanción penal.**

De forma concreta, nuestras autoridades pueden, valiéndose de los propios mecanismos previstos en nuestra legislación tributaria, sancionar la mera omisión de la declaración a través de la imposición de una multa, tal y como lo prevé el artículo 81 del propio Código Fiscal, que a la letra dispone:

*“Artículo 81. Son infracciones relacionadas con **la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones,** solicitudes, documentación, avisos, información o expedir constancias:*

***I. No presentar las declaraciones,** las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.*

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

(Énfasis añadido)

En cuanto al adeudo no declarado oportunamente, nuestro legislador ha dotado de facultades expresas (artículo 42 del Código Fiscal de la Federación) a las autoridades hacendarias para liquidar y hacer exigible el crédito por la vía económico-coactiva, actualizando conforme a la inflación sufrida en el país (artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación) más los rendimientos que haya dejado de percibir la autoridad fiscal, a través de los llamados recargos (artículo 21 del Código Fiscal de la Federación), **por lo que resulta absurdo que además de éstas sanciones por parte del Estado, se haga uso de la fuerza penal para sancionar la misma conducta.**

Además, la norma en comento nos parece por demás retrógrada y arcaica, ya que se sanciona corporalmente las deudas monetarias, tal y como se hacía hace más de 2 mil años en la Roma antigua, máxime que el elemento dolo no es valorado para la causación del delito, quedando completamente en una omisión de carácter económico.

Nos parece que la conducta del Estado puede ser calificada como un auténtico “terrorismo fiscal”. El Estado, atropellando los principios del derecho penal y violando la

constitución, hace víctima al contribuyente de una amenaza penal, únicamente para motivarlo a ser leal y puntual coadyuvante en los procesos de la administración tributaria, lo que evidentemente refleja el retroceso de nuestro sistema jurídico-tributario.

Es por ello que el Maestro Juan Bustos afirma, con toda razón, que es contrario a los principios sancionatorios dentro de un Estado de Derecho, que éste establezca a cargo del contribuyente la obligación de intervenir en la gestión de los impuestos y luego lo sancione por la infracción a ese deber, ya que eso daría al Estado una facultad ilimitada para sancionar, debido a que bastaría que él creara un deber a cargo de un ciudadano, para luego sancionarlo por su transgresión. El bien jurídico dejaría de ser constitutivo para la sanción y sólo sería un punto de referencia, que permitiría al Estado sancionar cualquier conducta⁴⁸.

Por tales razones, podemos concluir que resulta necesario que se derogue la multicitada fracción V, del artículo 109 de nuestro Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, bajo el supuesto que nuestro legislador considere “indispensable” mantener el tipo penal – incluso a costa de contravenir derechos constitucionales y pilares básicos del Derecho Penal – **éste debe ser modificado tomando como base el tipo penal Español, en el cual el elemento del dolo será indispensable para sancionar penalmente la conducta omisiva del contribuyente.**

⁴⁸BUSTOS RAMÍREZ Juan, *Los delitos contra la hacienda pública*, Tecnos, Madrid, 1982, pág. 54.

Al respecto el tratadista Rossy, señala que *“la simple omisión de la declaración no basta para configurar el delito tributario si el contribuyente cumple con sus demás obligaciones tributarias. Para que se configure el delito es preciso, además de la omisión de la declaración, incluso de la autoliquidación, el que de las demás circunstancias del caso pueda desprenderse de la conducta del contribuyente un elemento subjetivo que pueda determinar su actividad engañosa, fraudulenta, falaz o sea un propósito deliberado de defraudar el impuesto”*⁴⁹.

En efecto, a diferencia de lo que ocurre con otros países al conceptualizar e integrar el delito de defraudación fiscal, en México lo equiparamos – convirtiéndolo en un híbrido sin una auténtica *ratio iuris* – en un delito totalmente ajeno e independiente, que entre sus elementos no aparece el uso de engaños o aprovechamiento de errores. De igual forma, tampoco exige la presencia del ánimo específico defraudatorio en el sujeto activo, **por lo que nada impide que su conducta omisa sea motivada por mera imprudencia, negligencia u olvido.**

En efecto, en términos de una responsabilidad objetiva, tal y como hemos analizado, para que se consuma el delito basta con que estén presente los únicos dos elementos del tipo penal: 1) la omisión por más de doce meses de una declaración definitiva y 2) la omisión de pago de la contribución correspondiente.

⁴⁹ ROSSY, Juan Manuel, *El Delito Fiscal*, Editorial Bosch, Barcelona, 1989, pág. 57

Por lo anterior, podemos concluir que es indispensable, en el caso de mantener el tipo penal dentro de nuestro sistema jurídico, la figura de dolo para que se configure la comisión del delito de defraudación fiscal equiparable, es decir, que deba probarse que la **omisión ejecutada se debió a una conducta dolosa por parte del contribuyente.**

Para acreditar la existencia de cualquier ilícito, es menester estudiar a fondo que haya sido llevado a cabo bajo una conducta dolosa; tal conducta será aquella que esté constituida por un querer ilícito, voluntario e intencional, contando con elementos como la previsión del resultado ilícito (consecuencias de la acción), y la voluntad de causación (decisión de producir dicho resultado).

En este orden de ideas sentido, para poder ser responsable penalmente del delito de omisión por la falta de presentación por más de 12 meses, deberá ser necesario que la autoridad fiscal acredite, para la configuración de tal ilícito, la existencia del elemento dolo en la exteriorización de su conducta.

Por lo anteriormente expuesto, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1) Lo óptimo desde un punto de vista de técnica legislativa, pero sobre todo con la finalidad de respetar derechos establecidos en nuestra Constitución, **será DEROGAR la fracción V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.**

2) De mantenerse dicha norma, resultará necesario **establecer como un elemento del tipo penal la figura del DOLO al momento de actualizar la omisión prevista en el**

tipo penal. Asimismo, será necesario establecer quién será el “responsable” en el caso de actualizarse por parte de personas morales.

III.- Caso práctico: Diferencias de criterio al valorar el tipo penal (sentencia emitida por nuestro Poder Judicial de la Federación).

A lo largo del presente trabajo, hemos podido identificar los elementos que integran el tipo penal sujeto a estudio, sin embargo, consideramos importante pasar de un plano teórico a uno más práctico a través del análisis de una de las pocas sentencias emitidas por nuestro Poder Judicial de la Federación sobre este delito.

En efecto, si bien al día de hoy han sido contados los casos que se han planteado sobre el delito que nos ocupa ante nuestros Tribunales Federales, el número de querellas por éste y otros delitos fiscales ha ido en aumento en los últimos años, haciendo imprescindible la elaboración de este tipo de trabajos académicos.

Cabe hacer mención de la importancia de la sentencia que a continuación se analizará, no sólo por ser uno de los pocos precedentes en los que se pronuncian sobre “el fondo” del delito objeto de estudio, sino que además materializa la complejidad práctica para determinar la responsabilidad del contribuyente, ya que dicho asunto se resuelve por mayoría, siendo el Magistrado instructor quien se manifiesta sobre la imposibilidad de determinar que fue el contribuyente el auténtico responsable de la comisión del delito, si éste se apoyó en un tercero (contador público) para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

En este orden de ideas, a continuación realizaremos un breve análisis sobre la sentencia emitida por el Noveno Tribunal Colegiado del Primer Circuito, **el cual por mayoría**, resolvió condenar al presunto responsable del delito, sin tener – como se apreciará en el voto particular que al efecto se emitió – todos los elementos que permitieran presumir debidamente la culpabilidad del contribuyente.

Los antecedentes del presente asunto, son los siguientes:

Un contribuyente persona física con actividad empresarial, omitió – por más de 4 años - la presentación de su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2001.

Al respecto, es importante mencionar que fue objeto de un fraude por parte de su contador, ya que era éste quien elaboraba y realizaba el pago de impuestos federales y locales, reportando al contribuyente que se encontraba al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, e incluso enseñó sellos falsificados (en ese año se presentaban declaraciones en los bancos) que acreditaban los supuestos cumplimientos en la presentación de las declaraciones y entero de impuestos.

En el año 2005, se inició una visita domiciliaria al contribuyente con la finalidad de revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Con motivo de la auditoría practicada,

se determinó un crédito fiscal en cantidad de 3 millones de pesos. Inconforme con algunos conceptos que integraban el crédito fiscal, el contribuyente impugnó el crédito fiscal.

Meses después de haberse determinado el crédito fiscal, se comenzó una averiguación previa por haber actualizado el delito previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Ante tal circunstancia, el contribuyente se desistió del juicio de nulidad interpuesto en contra del crédito fiscal, **y procedió al pago completo del monto supuestamente adeudado**, bajo la promesa de que no se seguiría adelante con el delito fiscal.

Finalmente, el contribuyente – **pese haber tenido que pagar dos veces el mismo impuesto, la primera con motivo del fraude por parte se contador, en tanto que la segunda para frenar el tema penal** – fue consignado por haber actualizado la conducta omisiva prevista en el artículo anteriormente referido.

Dicho lo anterior, los argumentos vertidos en la sentencia ejecutoria son los siguientes:

El Tribunal Colegiado consideró que el *A quo* (Primer Tribunal Unitario en Materia Penal del Primer Circuito) valoró de manera correcta las pruebas conforme a las reglas establecidas en el Título correspondiente del Código Federal de Procedimientos Penales, por ello, la sentencia reclamada en la que se consideró al quejoso como penalmente responsable en la comisión del delito de defraudación fiscal equiparada, previsto en el

artículo 109 fracción V y sancionado en el diverso 108, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en la época de los hechos, fue de correcta aplicación.

Asimismo, los medios de convicción condujeron a la certeza jurídica de que el peticionario de garantías en su calidad de contribuyente (persona física), conforme a lo previsto en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación y 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, omitió presentar por más de doce meses, la declaración anual a la que estaba obligado en perjuicio del fisco federal.

Para lograr una mayor claridad, a continuación se transcribe la parte conducente de la sentencia ejecutoria dictada en el presente asunto, que a la letra dispone:

“...se acreditaron los elementos objetivos, normativos y subjetivos que constituyen los delitos aludidos y demuestran la plena responsabilidad penal del quejoso en su comisión, toda vez que la conducta desplegada por dicho quejoso fue de manera imputable, con dominio del hecho, además que no existe dato alguno para establecer alguna causa de licitud en su proceder o bien excluyente de culpabilidad.”

La conducta delictiva en comento resulta reprochable penalmente al peticionario de garantías de conformidad a lo dispuesto por el artículo 95, fracción II del Código Fiscal de la Federación, en donde se establece que son responsables de los delitos fiscales quienes realicen la conducta o el hecho descrito en la ley...”

De igual forma, el Tribunal consideró que de los datos incriminatorios valorados en su conjunto de manera armónica y lógica, en términos de lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Penales, en sus artículos conducentes, concretó el nexo de causalidad entre la conducta objetivamente desplegada por el quejoso, a saber:

“...se concretó el nexo de causalidad entre la conducta objetivamente desplegada por el quejoso, y el resultado formal generado, al lesionar el bien jurídico tutelado, en el caso, el patrimonio del fisco federal y la hacienda pública, la conducta de aquél resultó típica y antijurídica en virtud de que no actuó por mandato legal alguno o circunstancia de hecho que justificara o legitimara su proceder.

(...)

...se advierte que el mencionado quejoso, en su calidad de contribuyente, durante el ejercicio fiscal correspondiente, llevó a cabo actividades comerciales que le generaron ingresos, según se aprecia de los pagos parciales que presentó durante ese ejercicio fiscal; por tanto, tenía la obligación de presentar declaraciones fiscales para el pago del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado y, no obstante, omitió presentar por más de doce meses las declaraciones de un ejercicio que exigen las leyes fiscales, dejando de pagar las contribuciones correspondientes; lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV, de

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación; 1, fracción (sic) y 108, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y, 1 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigentes en la época de los hechos, se observa la obligación de las personas físicas para presentar las declaraciones de pago de contribuciones, en este caso, del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

...como persona física y en su calidad de contribuyente, es el directamente facultado y obligado para dar cumplimiento a sus facultades fiscales, en el caso, de presentar la declaración anual de los impuestos mencionados, por el ejercicio fiscal de dos mil uno, ya que obtuvo ingresos en dicho periodo; y, no obstante omitió hacerlo por más de doce meses, actualizándose así no sólo el delito materia de estudio, sino su plena responsabilidad en su comisión, ya que dejó de realizar la conducta esperada, por así establecerlo la ley.

(...)

No es obstáculo a lo anterior que el impetrante de garantías negara las imputaciones que obran en su contra y manifestara que no se podía considerar que se encontrará acreditada la hipótesis delictiva que se le imputaba, porque no se acreditaba el cuerpo del delito previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación y ninguna de las hipótesis previstas en el ordinal 95 del mismo ordenamiento, referente a quiénes son responsables de los delitos fiscales, ninguna de esas se adecuaban a actuar, ya que su

actividad preponderante era la compra de carne, verduras, refrescos, etcétera; que siempre ha optado por contratar a profesionales y expertos en el caso, aproximadamente desde el año dos mil, contrató los servicios del contador público ----, en quien delegó las obligaciones fiscales, por lo que debe ser responsable por un acto o hecho determinado, aquella persona en quien recayó la responsabilidad o deber de desarrollar la actividad determinada; que nunca participó en la elaboración y presentación de las declaraciones de impuestos, y menos en las que supuestamente omitió presentar, ya que para tal efecto, contrató los servicios del contador público---, quien le informó que el servicio por el que fue contratado, fue delegado a un auxiliar contable...

...lo anterior es intrascendente, pues de conformidad con lo dispuesto en el ordinal 31, fracción IV de la Carta Magna y el diverso I del Código Fiscal de la Federación, que establecen que las obligaciones de las personas físicas y morales relativas al pago de contribuciones deben ser cumplidas a título unipersonal por el sujeto que se coloque en el supuesto establecido por la norma; obligaciones fiscales que no pueden ser transmitidas, delegadas o sustituidas en sujetos diversos, ya que el inconforme quejoso, tenía la obligación como contribuyente de verificar que se hayan pagado los impuestos generados por las actividades que realizaba.

Asimismo, quien estaba obligado a presentar las declaraciones omitidas y a pagar los impuestos correspondientes, únicamente era la persona física obligada para tal efecto (aquí quejoso),...no existe disposición que permita, a

quien tiene la calidad de contribuyente, transferir el cumplimiento de sus obligaciones a un tercero; por tanto, el directamente obligado es el impetrante de garantías,...

(...)

...por las actividades comerciales que desarrollaba en la época de los hechos, era el único obligado a cumplir con las obligaciones que las leyes fiscales imponen a los contribuyentes, entre ellas, la mencionada presentación de la declaración fiscal ante las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por los ingresos que obtuvo derivados de las actividades empresariales que desarrollaba; máxime que el artículo 108 A, vigente en dos mil uno, era a través de la declaración fiscal como se apegaba el impuesto correspondiente, por lo que sólo el contribuyente titular de las actividades comerciales que generan los ingresos es quien tiene la obligación de pagarlos,... al quejoso durante la visita domiciliaria que se le practicó, se le requirió en forma reiterada la exhibición de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al año dos mil uno, así como la documentación comprobatoria e la misma, sin que a la fecha de culminación de la visita hubiera exhibido documento alguno que comprobara su presentación, a pesar de que se le requirió en diversas ocasiones; sin embargo, la autoridad hacendaria solo para corroborar que efectivamente el contribuyente de referencia no presentó la mencionada declaración, solicitó a la Administración Tributaria de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público que le informara si existía constancia de la presentación de la declaración anual correspondiente al periodo fiscal..., se le informó “que no se le localizó en el Sistema de Declaraciones y Pagos”, la referida declaración anual; por tanto se concluye que efectivamente el inconforme quejoso omitió la presentación de la declaración anual correspondiente...”

En lo que respecta a la pena, el Primer Tribunal Unitario en Materia Penal del Primer Circuito, consideró lo siguiente:

“...Por lo que se refiere a las penas a imponer a quejoso, por su probada responsabilidad penal en la comisión del delito de DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE, previsto en el artículo 109, fracción V, sancionado en el artículo 108, fracción III, ambos del Código Fiscal de la Federación..., en términos del numeral 95, fracción II del Código Fiscal de la Federación...apegándose a lo que para el efecto determinan los numerales 51 y 52 del Código Penal Federal.---... es de destacarse que el dispositivo sancionador, relativo al delito que se analiza, en la época de los hechos, establecía una penalidad de tres a nueve años de prisión cuando el monto de lo defraudado fuera mayor de setecientos cincuenta mil pesos.--- Así, como aspectos a considerar, el juez de la causa tomó en cuenta la magnitud del daño causado al bien jurídico tutelado, la naturaleza de la acción u omisión y los medios empleados para cometerla, las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión de los hechos realizados, la forma de su intervención en la comisión

del ilícito, las circunstancias personales del responsable, su posterior comportamiento en relación con el delito cometido, las condiciones especiales y personales en que se encontraba en el momento de la comisión del ilícito....”

(...)

“Luego, toda vez que el margen de punibilidad que establecía en la época de los hechos la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, oscila entre tres y nueve años de prisión, la pena privativa de libertad correspondiente al citado grado de culpabilidad, se ubica en TRES AÑOS CUATRO MESES QUINCE DÍAS DE PRISIÓN...---

(...)

“...Es importante establecer en primer lugar, que la reparación del daño, en términos del artículo 34 del Código Penal Federal, tiene el carácter de de pena pública y en atención a ello, es que en materia penal forma parte de la sanción pecuniaria, lo cual, se encuentra reconocido en el arábigo 29 del mismo ordenamiento legal,...dado que efectivamente es aplicable retroactivamente a favor el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, vigente en la época de los hechos, que establecía la imposibilidad para que el juez penal impusiera cualquier sanción pecuniaria, cuando se trata de delitos fiscales,...Artículo 94 (se transcribe el texto).--- Como se puede observar, dicha prohibición al juez penal. Constituyó cierta garantía de carácter sustantivo a favor de sentenciado, consistente en el absoluto respeto a su

patrimonio, el que no debía ser afectado con motivo de determinada sentencia dictada por algún delito fiscal, toda vez que existía la prohibición legal de que el órgano jurisdiccional impusiera sanciones pecuniarias, entre ellas, la que constituye la reparación del daño (contribuciones omitidas, recargos y multas), de tal manera que el patrimonio del acusado no podía afectarse al dictar sentencia condenatoria por delito fiscal, lo que en estricto derecho significa que tal régimen jurídico se reflejó en el derecho sustantivo del sentenciado, el cual estaba vigente al momento de la consumación del delito (...) el transcrito artículo 94 del Código Fiscal de la Federación (y no la reparación del daño en términos generales como señaló el juez del conocimiento) y bajo estas condiciones, es que resulta acertado aplicar retroactivamente dicho precepto, a favor del enjuiciado, en términos del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, interpretado a contrario sensu,...”

Voto particular del Magistrado Fernando Hernández Piña

(Presidente y Ponente)

“Voto particular del Magistrado Fernando Hernández Piña. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 y 186 de la Ley de Amparo, 33, 34, 35 y demás relativos a la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, emito voto particular en los siguientes términos:

Con absoluto respeto disiento de la mayoría de mis compañeros Magistrados, en virtud que el suscrito considera que en el caso se debió de conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión, para el efecto de que la autoridad responsable examine correctamente los elementos del delito de defraudación fiscal equiparada, previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, específicamente el concerniente a “quien sea responsable.

Es necesario señalar que el artículo 16 de la Constitución Federal establece como garantía individual de los gobernados la fundamentación y motivación de los actos de autoridad, es decir, es determinante en exigir a los órganos del Estado que al emitir actos imperativos que generen molestias a los gobernados en virtud de su fuerza coercitiva, se encuentren fundados y motivados, entendiéndose por lo primero el que se expresen con precisión las normas tanto sustantivas como adjetivas en que se apoya la autoridad para la emisión de dicho acto, y por lo segundo, la expresión de las razones particulares, causas inmediatas o motivos especiales, que la autoridad haya tenido para actuar, debiendo existir además, una correcta adecuación entre los motivos aducidos por la responsable y los preceptos legales por ella invocados, garantía de legalidad que cobra una especial importancia en tratándose de la materia penal.

Garantía de legalidad que incide en el caso a estudio, al no poder analizarse los elementos del delito de defraudación fiscal equiparada, específicamente el concerniente a “que alguien sea responsable por omitir presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales”, como se verá más adelante; en virtud que la autoridad responsable examinó dicho elemento como que el activo “sea contribuyente”, es decir, de

una forma diversa al tipo penal establecido en la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación por lo que no sólo existe una inexacta aplicación de la ley, sino una indebida motivación, al omitirse analizar los elementos del ilícito a estudio, conforme lo establecido en el tipo penal en comento.

Lo anterior, tiene sustento en la jurisprudencia 260, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo IV, Parte SCJN, visible en la página ciento setenta y cinco, con el rubro:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN”

Establecido lo anterior, del análisis de la sentencia reclamada, en donde el magistrado responsable tuvo por acreditados los elementos del delito de defraudación fiscal equiparada, previsto en el artículo 109, fracción V, y sancionado en el 108, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los argumentos torales en que se basó para tener por acreditado dicho extremo, específicamente el primer elemento del citado antijurídico, fueron los siguientes:

“Precisado lo anterior, para constatar la legalidad de la resolución recurrida, atento a la adecuada técnica jurídica, debemos construir la premisa normativa como primer paso del silogismo jurídico que se aplica en este fallo; para ello, se debe establecer el marco jurídico vigente en la época de los hechos que previene la conducta típica del delito de DEFRAUDACIÓN

FISCAL EQUIPARABLE, previsto en el artículo 109, fracción V, sancionado en el artículo 108, fracción III, que literalmente establecen:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

(...)”

“V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente...”

“Artículo 108.- Comete delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

“(...)”

“III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00...”

“ahora bien, del acucioso análisis de la precitada hipótesis normativa, tenemos que el citado ilícito requiere para su integración de los siguientes elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho:”

“a) Que el sujeto activo sea contribuyente;”

“b) Que dicho sujeto omita la presentación de la declaración fiscal correspondiente, por más de doce meses; y”

“c) Que como consecuencia de lo anterior, se dejen de pagar las contribuciones que legalmente corresponden”.

“En ese orden de ideas, según el texto vigente del artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, por cuerpo del delito se entiende el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como los normativos, en el caso que la descripción típica lo requiera; por ende, en el caso que nos ocupa, se requiere como corporeidad del hecho que la ley señala como delito, de una acción por omisión voluntaria final del sujeto activo, la cual se traduce en omitir presentar la declaración fiscal que de acuerdo con el régimen de contribuyentes le corresponda; el bien jurídico tutelado por la norma penal lo constituye el patrimonio del fisco. Economía nacional y hacienda pública; la descripción típica requiere como calidad específica en el sujeto activo, que tenga la calidad de contribuyente, porque de otra manera, no existiría la obligación para el agente activo de consignar en la declaración fiscal los ingresos realmente obtenidos; el resultado es de naturaleza material, porque sus efectos trascienden al mundo material o fáctico, pues al no realizarse el pago de los impuestos que corresponden resulta perjudicando el fisco federal, que se nutre de las contribuciones de las personas físicas y morales causantes de impuestos; el tipo penal no requiere medios específicos para su

realización, pues la acción que se sanciona es la omisión de presentar las declaraciones fiscales correspondientes; la descripción típica contiene como elemento normativo, el término ‘declaración fiscal’, que constituye la declaración presentada por la contribuyente que reporta a la autoridad fiscal sus ingresos gravables a través de las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en medios electrónicos y de cualquier forma deberán contener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina o institución de crédito autorizada, en la que se consignen los datos del contribuyente, el período y la contribución que se declara; otro elemento normativo de valoración jurídica lo constituye, el vocablo ‘contribuciones’, cuyo significado deriva del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, que literalmente establece:”

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho.”

“Por último, se establece que el delito en estudio no requiere de circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión, no obstante, debe precisarse la época, lugar y modo en que ocurrió el hecho antisocial, no

como elementos que exija la descripción legislativa, en virtud de no requerirla, sino con el propósito de motivar y fundar la presente resolución, cuya obligación, conforme el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene toda autoridad.”

“Realizados los apuntamientos anteriores, es factible ahora el respectivo análisis de los medios de convicción integradores de la causa, con el valor probatorio que merecen, para determinar si acreditan la materialidad del delito en la modalidad en estudio.”

“En ese orden de ideas, tenemos que el PRIMER ELEMENTO DEL DELITO, consistente en la calidad del sujeto activo como contribuyente, se acredita con las siguientes pruebas documentales:

“a) Aviso al Registro Federal de Contribuyentes de la suspensión de actividades con fecha -----, a nombre de -----, con Registro Federal de Contribuyentes -----, con efectos a partir de esa misma fecha.”

“b) Certificación de la pantalla de consulta del Reporte General de la Consulta de Información de Contribuyente, correspondiente a -----, con RFC -----, en el que consta que su actividad preponderante era -----; su inicio de operaciones fue el -----; situación del contribuyente: reactivado; domicilio fiscal: -----.”

“c) Copias de la consulta en cuenta única nacional de los pagos efectuados con el formulario 1D de los períodos ----- mismos que de acuerdo a la certificación correspondiente, en original obran en los archivos de la Administración Local de Auditoría Fiscal del Sur del Distrito Federal, a nombre de -----, en su carácter de contribuyente.”

*“Pruebas documentales públicas a las que se concede valor probatorio en términos del artículo 280 del Código Federal de Procedimientos Penales, en relación con el diverso 281 del mismo ordenamiento legal, pues tales pruebas fueron expedidas por autoridad en el ejercicio de sus funciones, específicamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, sin que obste para ello que se trate de copias certificadas, pues fue el Administrador Local de la Administración Local de Auditoría Fiscal del Sur del Distrito Federal, quién las certificó, con fundamento en el artículo 9º, fracción V, y 37, primer párrafo, y Apartado A, fracción LXVI, del Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria; así, con tales probanzas, se demuestra que -----
-----, en el año -----, formaba parte del Registro Federal de Contribuyentes, su registro era el -----; inició sus operaciones el -----
-----, como actividad preponderante manifestó la ----- y su domicilio fiscal era el ubicado en -----; asimismo se advierte que dicho contribuyente, -----, dio aviso de la suspensión de actividades comerciales; con ello, se demuestra que desde el año ----- y hasta el*

año -----, tuvo la calidad de contribuyente; pero más aún, específicamente en el año -----, que es el año que corresponde al ejercicio fiscal motivo de estudio en el presente asunto, las pruebas revelan que presentó pagos provisionales a través de los formularios 1D, por los períodos -----, lo que evidencia su carácter como contribuyente del fisco federal en la época de los hechos; en ese tenor, se tiene plenamente acreditado el primer elemento del delito en estudio.”

“Sirve de apoyo al valor concedido a las anteriores probanzas, el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 226, visible en la página 153, Tomo VI, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, que a la letra dice:”

“DOCUMENTOS PÚBLICOS, CONCEPTO DE, Y VALOR PROBATORIO.”
(Se transcribe texto).

“Precisando lo anterior podemos entonces establecer que de tales probanzas se advierte que el sujeto activo del delito, en su calidad de contribuyente, durante el ejercicio fiscal correspondiente al año -----, llevó a cabo actividades comerciales que le generaron ingresos, según se advierte de los pagos parciales que presentó durante ese ejercicio fiscal; por tanto, tenía la obligación de presentar declaraciones fiscales para el pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto en la sección I del Régimen General a las Actividades Empresariales, del Capítulo VI de los Ingresos por

Actividades Empresariales, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de acuerdo con el último párrafo del artículo 108 de ese cuerpo normativo, tal impuesto se paga mediante declaración fiscal; específicamente dicho párrafo señala lo siguiente:”

“Artículo 108.-

(...)

El impuesto del ejercicio de la actividad empresarial se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal y tendrá el carácter de pago definitivo.”

“En ese talante debe señalarse que dicho contribuyente también estaba obligado a presentar la declaración anual respecto al Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en el artículo 1º, de la ley de esa materia, que reza:”

“Artículo 1º.- Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:”

“I.- Enajenen bienes.

...

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese

pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido”...

“Luego entonces, si el sujeto activo, en su calidad de contribuyente, realizó actividades comerciales, estaba obligado a pagar el Impuesto al Valor Agregado en términos del entonces vigente artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que literalmente establece:”

“Artículo 5°.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.”

“Las personas físicas pagarán el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro del período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente al cierre del ejercicio”...

“Precisando lo anterior, se advierte que el citado contribuyente debió presentar su declaración fiscal correspondiente al pago de las contribuciones de conformidad con lo establecido en el Título IV, Capítulo VI, Sección 1, relativo al ‘Régimen General de las Actividades Empresariales’, por las actividades que realizó y con base en los ingresos que obtuvo durante ese período y que como se verá más adelante, fueron determinados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los que resultaron superiores a los

establecidos en los artículos 2-C, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el 119-M de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable para el Régimen de Pequeños Contribuyentes, vigentes en ejercicio fiscal del año dos mil uno, dispositivos que literalmente establecen:”

“Artículo 2º-C.- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1,456,992.00 por dichas actividades. La cantidad a que se refiere este párrafo se actualizará en el mes de enero, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación...”

“Artículo 119-M.- Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad establecida en el artículo 2-C de la Ley del Impuestos al Valor Agregado.”

De lo transcrito se aprecia que la autoridad responsable, en lo que se refiere al primer elemento del tipo penal a estudio, efectuó un incorrecto análisis, lo que se traduce en una incorrecta motivación de dicho elemento.

En efecto, la fracción V del numeral 109 de la mencionada legislación fiscal prevé:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:”

“...”

“V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.”

Asimismo el diverso 108, fracción III dispone:

“Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

“...”

“III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.”

Del ordinal transcrito en primer término, se advierte que los elementos que integran el antijurídico de defraudación fiscal equiparada son:

- a) *Que alguien sea responsable por omitir presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales y,*
- b) *Que con esa omisión deje de pagar la contribución correspondiente.*

Ahora bien, se considera que el magistrado responsable efectuó un incorrecto análisis, en lo que se refiere al primer elemento del delito, en virtud que al precisar cuáles eran los elementos que integran el delito que se le imputa al quejoso -----, indicó que el primero era el concerniente a que “el sujeto activo sea contribuyente;” lo que difiere notablemente de la simple lectura y, por tanto, de la estructuración del delito a estudio, ya que éste se refiere a que “el sujeto activo sea responsable” por omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

En efecto, por el término “contribuyente” debemos entender “como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación tributaria.” “Así el contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en el supuestos previsto por las leyes fiscales.” (Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México, 2008, página 610).

Es decir que el “contribuyente” es el sujeto pasivo de una relación fiscal, sea nacional o extranjero, persona física o moral, por estar obligado a contribuir con los gastos públicos, por encontrarse en el supuesto al que la ley imputa la obligación tributaria (pago de impuestos).

En cambio, el vocablo “responsable”, proviene de responderé, significa “prometer, merecer, pagar”, “el que responde”, o en un sentido más restringido responsum “el obligado a responder de algo o de alguien”; y dentro de la dogmática jurídica “un individuo es responsable cuando, de acuerdo con el orden jurídico, es susceptible de ser sancionado” (Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo VI, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México, 2008, páginas 277 y 278).

Por tanto, será responsable de un delito aquél sujeto que debe sufrir las consecuencias de una sanción que al hecho ilícito se le imputan.

En ese contexto, como ya se indicó con antelación, existen notables diferencias entre los vocablos “contribuyente” y “responsable”; por lo que, es desacertado lo indicado por la responsable al equiparar ambos términos, como si fueran sinónimos, pues, en tratándose del antijurídico materia de este estudio, no siempre será “responsable”, quien sea “contribuyente” en la relación fiscal, pues puede acontecer que existan otros sujetos que en su actuar adecuen su conducta al tipo penal específico.

Se arriba a la anterior determinación, pues del análisis de la evolución legislativa del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que la inclusión de la fracción V aconteció en la reforma que sufrió el citado ordenamiento fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, en donde el texto literal era del siguiente tenor:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:”

“ ... ”

“V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.”

De los anterior se desprende que la única diferencia que existe con el tipo penal vigente en la época de los hechos (dos mil uno), es en cuanto a la temporalidad en que se omitió presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, ya que en este último se indica que debe ser “por más de doce meses” y no seis, como se refería el texto vigente en mil novecientos noventa; lo anterior, en atención a la reforma que sufrió dicha fracción y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete.

Ahora bien, al analizar el proceso legislativo que origino la reforma al precitado ordinal 109 del Código Fiscal de la Federación, al incluir la fracción V, que, como se dijo, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se observa que los motivos que externaron los Diputados en la discusión para incluir dicha fracción fueron los siguientes:

“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Fecha de publicación: 26/12/1990

Categoría: LEY

Proceso Legislativo:

DISCUSIÓN/ORIGEN

CÁMARA DE DIPUTADOS

DISCUSIÓN

MÉXICO, D.F., A 14 DE DICIEMBRE DE 1990”

“DICTÁMENES A DISCUSIÓN”

“MISCELANEA FISCAL”

“...”

“El Presidente: -Tiene la palabra el diputado Zeferino Esquerro, del Partido Acción Nacional, en contra, específicamente de los artículos 32- A y 109, correspondientes a este artículo primero del decreto.”

“El diputado Zeferino Esquerro Corpus: - Con su permiso, señor Presidente; señoras y señores diputados: Hemos reservado en lo particular los artículos 32 - A y la fracción IV del artículo 3o., de las disposiciones transitorias y la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, porque consideramos que tales disposiciones afectan los derechos de los contribuyentes a quienes cada vez más se les estrecha el cerco que les impide el libre ejercicio de la actividad lícita a que se pueden dedicar todos y cada uno de los ciudadanos mexicanos...”

“...”

“Por lo que respecta a la adición de la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y para hacerlo entendible, es necesario mencionar la parte inicial del artículo 109 que dice:”

“Artículo 109.- Será sancionado por las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:”

“Fracciones I. al IV”

“Fracción V, que es el caso que nos ocupa, dice de esta manera: ‘Quien sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente’.”

“En este caso, la sanción aplicable conforme al artículo en cita, es la siguiente: ‘El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres a seis años, si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión y cuando no se pueda determinar la cuantía, la pena será de tres meses a seis meses de prisión’.”

“En el caso que nos ocupa, se debe contemplar que el contribuyente generalmente contrata la prestación de servicios de un contador o de un despacho de contadores, por lo que en ocasiones el contribuyente no es el verdaderamente responsable, y además porque la autoridad fiscal debe

acreditar otros elementos que pudiesen auxiliar en la tipificación de la comisión del ilícito y considerar o que en tal omisión existió dolo manifiesto o mal fe por parte del contribuyente o de quien resulte responsable.”

“Por todo lo antes expuesto, el Partido Acción Nacional por mi conducto se permite proponer a esta honorable asamblea lo siguiente:”

“...”

“Segundo. Modificar la fracción V del artículo 109, para quedar como sigue:”

“V. Quien sea responsable por omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente cuando se acredite por parte de la autoridad que incurrió en la omisión mediando dolo manifiesto o mala fe del contribuyente o de quien resulte responsable.”

“Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.”

“Salón de sesiones del recinto alterno de la honorable Cámara de Diputados, 14 de diciembre de 1990.- Por el grupo parlamentario de Acción Nacional, el de la voz, Zeferino Esquerza Corpus. >> Gracias.”

“El Presidente: - Para hablar en pro de los artículos anteriores impugnados, tiene la palabra Oscar Villalobos, del Partido Revolucionario Institucional.”

“El diputado Oscar Villalobos Chávez: - Hago uso de la tribuna para hablar en pro de los artículos que aquí se han mencionado por los dos compañeros diputados que me han antecedido en el uso de la palabra. Esto es, para hablar en pro de los artículos 29 - A, 32 - A, 32 - B y el artículo 109.”

“...”

“Por supuesto que las facultades de las autoridades competentes hacendarías están claramente establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como en el Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Respecto por lo establecido por quienes me antecedieron en el uso de la palabra, sobre el artículo 109, fracción V, el cual se nos decía establece la obligación, perdón, el cual establece la tipificación, como defraudación fiscal, cuando se omite realizar una declaración. Este artículo tiende, precisamente, a evitar esa defraudación fiscal.”

“El artículo 109 tiende a evitar lo que en la práctica ha venido sucediendo en este país, y tiende a lograr una equidad, también, en la Ley Fiscal. A evitar en la práctica que empresarios o personas físicas, por no estar

registrados ante la Secretaría de Hacienda y al simplemente omitir su declaración estén defraudando al fisco. Y claro que buscamos la equidad para quien con dolo o mala fe defrauda al fisco, hay tipificado un delito que tiene una sanción corporal.”

“Si por la omisión de la declaración se omite el pago, creo que no podremos negar que es necesario que con ese mismo principio reciban una misma sanción, ese mismo tipo de sanción.”

“Claro que, precisamente por la discusión tenida en el seno de la Comisión de Hacienda, se incluyó en la redacción del artículo la palabra y el requisito de que dicho declarante "sea responsable de la omisión" y esto nos permite, por supuesto, salvar la situación que el compañero de Acción Nacional estaba establecido. El proponía a nosotros la redacción del artículo para exigir que se acredite por parte de la autoridad hacendaría el dolo o la mala fe. Precisamente el término que se añadió por las comisiones a la propuesta del Ejecutivo para exigir que el declarante omiso fuera responsable de dicha omisión, tiende a satisfacer ese requisito.”

“Efectivamente, coincidimos en que pudiera ser ajeno a su voluntad la omisión de la declaración. Por lo mismo se incluyó la responsabilidad como requisito para la aplicación de las sanciones correspondientes a esta defraudación fiscal que ahora tipificamos.”

“ ... ”

“El diputado Oscar Villalobos Chávez: - Por las razones expresadas, creo que en una revisión minuciosa de lo que se propone coincidiremos o coincidirán conmigo en que es necesario, fue necesario salvar los requisitos o los problemas que ustedes mencionaron, dichos problemas fueron salvados en la redacción que se propone de manera tal de que debemos de apoyar los artículos aquí discutidos.”

“Yo agradezco a ustedes su paciencia, espero que lo que hemos manifestado en la tribuna nos permita entender la razón y la necesidad de contribuir todos a evitar la evasión fiscal.”

“ ... ”

“Tiene la palabra el diputado Humberto Esqueda, del Partido Auténtico de la Revolución Mexicana, para hablar en contra de los artículos 32 - B y 109 y solicitar también hacerlo en relación con el 64 del segundo artículo del decreto.”

“El diputado Humberto Esqueda Negrete: - Con su permiso, señor Presidente;”

“Someto a la consideración de la asamblea las siguientes modificaciones:”

"Código Fiscal de la Federación. Artículo 32 - B fracción IV derogada. Artículo 64. Regrese a su texto original. Y el artículo 109 fracción V derogado."

"..."

"Eso es lo que solicitaría mi partido para el bien de México."

"Atentamente.- Diputado federal Humberto Esqueda Negrete. Partido Auténtico de la Revolución Mexicana. Muchas gracias."

"La diputada María Esther Valiente Govea: - Con su permiso, señor Presidente; compañeros legisladores: Hago uso de la palabra para hablar en pro de los artículos 32 - B y 109 del Código Fiscal de la Federación y 64 del artículo 2o. del decreto a discusión, porque las consideraciones que a continuación presentaré a ustedes, sustentarán esta participación o este voto en pro."

"..."

"Yo me voy a permitir exponer mis razonamientos en este sentido, de no coincidir con la propuesta que él hace. Yo creo que es necesario para efectos de aclarar la tipificación en la omisión del pago de una contribución por la falta de presentación de esta declaración, establecer

que el hecho punible consiste en dejar de presentar deliberadamente y por más de seis meses, la declaración de un ejercicio, omitiendo el pago correspondiente de esa contribución que debió de haberse efectuado.”

“Yo creo que los contribuyentes tenemos la responsabilidad y debe sernos exigible por parte de la autoridad fiscal, de cumplir cabalmente con nuestras obligaciones fiscales.”

“Si nosotros estamos dados de alta en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y consecuentemente estamos contrayendo obligaciones fiscales, debemos de cumplir con ellas, porque no debemos olvidar que esa contribución que nosotros realizamos es la participación de los mexicanos para contribuir al gasto social.”

“Hay que tener en cuenta que si se sancionan las fallas en la rectificación de una declaración o algunas otras causales que sean señaladas como defraudación fiscal, yo creo que en un acto de conciencia y de responsabilidad fiscal, debemos de considerar que el omitir presentar la declaración y el pago correspondiente, la contribución constituye una defraudación fiscal grave que nosotros debemos de considerar por el razonamiento que yo hacía hace un momento, de que con eso nosotros contribuimos al gasto social.”

“México es un país que tiene muchas carencias; hay una población que demanda servicios; hay una población que requiere sean atendidas muchas de sus necesidades y si los propios mexicanos no queremos contribuir con el fisco, con el gobierno federal, para poder darle satisfacción a esos requerimientos de la sociedad, pues ¿entonces cómo van a resolver sus problemas?.”

“Hablaban el compañero de que posiblemente se inculparía o se sancionaría al contribuyente por hacerlo responsable de no presentar, de omitir la presentación y el pago de la contribución. Hablaban él de que se tenían despachos de contadores y que a lo mejor no siempre era el contribuyente el que había incurrido en la falta, pues la disposición que nosotros estamos ahorita discutiendo, no habla necesariamente que el contribuyente sea el que incurra en la falta, puede ser la persona, es más, es la persona a la que le es imputable esta omisión, que no necesariamente recae en la persona del contribuyente.”

“Por lo razonamientos apuntados y considerando que esta propuesta del artículo 32 – B del 109 y las del 64, buscan de alguna manera simplificar el sistema tributario, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fortalecer las facultades de la fiscalización de la autoridad, otorgando seguridad jurídica a los particulares, consolidando un mecanismo de justicia en materia fiscal y adecuando la norma en cuestión de términos, en cuestión de regulación del procedimiento fiscal en su conjunto, solicito

respetuosamente a esta asamblea considere estos razonamientos, estos apuntes, que de una manera suscita he pretendido manifestar a ustedes para emitir su voto a favor de los artículos que estamos discutiendo. Muchas gracias. (Aplausos)” (Lo subrayado no es de origen).

Como se observa, de los debates sostenidos en la Cámara de Origen por los Diputados, en torno a los motivos por los que se consideró necesario incluir la fracción V en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, en donde se tipificaba un nuevo delito, en esencia se estableció que no siempre el contribuyente es el responsable de dicha conducta omisiva, sino que puede ser cualquier persona que omita presentar, en ese entonces, por más de seis meses (doce meses en la época de los hechos), la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente; por tal motivo el legislador no incluyó el vocablo “contribuyente”, sino “responsable”, para evidenciar que no solo el “contribuyente” puede ser penalmente responsable por omitir presentar la declaración de un ejercicio fiscal, sino también “quien sea responsable”.

En este tenor, como ya se dijo, resulta infortunada la conclusión a la que arribo el magistrado responsable al considerar que el primer elemento del tipo penal a estudio sea “que el sujeto activo sea contribuyente”, y no como lo dispone la fracción V del numeral 109 de la mencionada legislación fiscal, como “quien sea responsable”, pues arribar a la conclusión a la que llegó dicha responsable se correría el riesgo de

declarar penalmente responsable a quien no lo es y, como ya se indicó, el espíritu del legislador es que se declare como tal “a quien sea responsable de omitir presentar, en el caso, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.”

En este tenor, lo correcto es que el órgano jurisdiccional responsable analice todo el material probatorio que obra en la causa, y después de justipreciarlo, conforme a las reglas previstas en el Código Federal de Procedimientos Penales, determine si está acreditado o no el primer elemento del delito materia de estudio, referente a que el primer sujeto activo recaiga en la figura de “quien sea responsable” y no “quien sea contribuyente”, para así estar en aptitud de constatar si el quejoso puede ser considerado como sujeto activo del antijurídico que nos ocupa.

De ahí que se afirme que el magistrado responsable al dictar la sentencia reclamada, efectuó un incorrecto análisis del primer elemento del delito, lo que se traduce en una incorrecta motivación de dicho elemento y, por tanto violó la garantía de legalidad en materia penal respecto a la exacta aplicación de la ley, que se establece en el párrafo tercero del artículo 14 de nuestra Carta Magna, que exige que la materia de regulación contenida en los tipos penales, debe ser precisa y no contener ambigüedades, de tal suerte que se advierta cual es la conducta

sancionable para que el justiciable no quede sujeto a la discrecionalidad del juzgador al aplicar la ley.

Cabe señalar que si bien los hechos por los que acusó el Ministerio Público de la Federación no fueron variados por la autoridad responsable al dictar la sentencia reclamada, sí deja en estado de indefensión al quejoso, pues el acto reclamado no satisface la exigencia de orden público e interés social de circunscribirse a los términos de la acusación.

Firman el Magistrado Presidente y Magistrados que integran el Tribunal, ante el Secretario de Acuerdos que autoriza las actuaciones y da fe.”

(Énfasis añadido)

Como podemos observar, la falta de técnica en la redacción de la norma y la ambigüedad en la determinación de sus elementos, tuvo como consecuencia que se resolviera el asunto por mayoría, siendo que para uno de los Magistrados (ponente y presidente de ese H. Tribunal) resultaba imposible determinar efectivamente la “responsabilidad” del contribuyente en la comisión del delito, máxime que no era perito en materia contable y para tales efectos confió dicho trabajo a un tercero, del cual fue objeto de un fraude.

Por todo lo anteriormente expuesto, consideramos indispensable la derogación de la fracción V, del multicitado artículo 109 de nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, no sólo por violar flagrantemente derechos consagrados en nuestra Carta Magna, sino que reflejan a nivel internacional el atraso de nuestras políticas recaudatorias y la deficiencia técnica legislativa que permea gran parte de nuestro sistema jurídico.

Como ya se ha mencionado, el presente trabajo tiene como principal objetivo crear conciencia desde una óptica académica, pero sobre todo como ciudadano, abogado practicante y amante de la materia fiscal, de la necesidad de depurar aquellas normas que constituyen un retroceso para nuestro sistema tributario, y consecuentemente para el desarrollo económico y democrático de nuestro País.

“La democracia participativa presupone la capacidad de la gente normal para unir sus limitados recursos, para formar y desarrollar ideas y programas, incluirlos en la agenda política y actuar en su apoyo.”

Noam Chomsky

Bibliografía.

- **ABARCA** Ricardo, *El Derecho Penal en México*, Editorial Cultura, México, 1996.
- **AGUADO CORREA**, Teresa, *El principio de proporcionalidad en el derecho penal*, Editorial EDERSA, Madrid, 1999.
- **ALBA MUÑOZ**, Javier, *Apuntes de Derecho Penal*, Escuela Libre de Derecho.
- **ALTAVILLA**, Enrico, *La culpa*, Editorial Temis, cuarta edición, México, 1999.
- **ALVARADO ESQUIVEL**, Miguel de Jesús (Coordinador). *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2005.
- **ÁLVAREZ ALCALÁ**, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.
- **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2012.
- **BECCARIA**, Césare. *De los Delitos y las Penas*, Clásicos Universales de los Derechos Humanos, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 1991.
- **BLANCO** Andrés, *El principio de igualdad en la Teoría del Derecho y la Dogmática Jurídica*, FCU, Uruguay, 2008.

- **BOIX REIG** Javier, *Los delitos contra la hacienda pública*, Tecnos, Madrid, 1987.
- **BOJORGES MENDOZA** Arturo Rangel, *Los principios de proporcionalidad y equidad en los impuestos, a través de los criterios de justicia tributaria*, Tesis de Licenciatura, Universidad Panamericana, México, 1997
- **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1973.
- **BUSTOS RAMÍREZ** Juan, *Los delitos contra la hacienda pública*, Tecnos, Madrid, 1982
- **CALÓN**, Cuello, *Parte General del Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 1954.
- **CARRANCÁ** Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, Tomo II, México, 1956.
- **CARRARA**, Francesco, *Derecho Penal*, Editorial Harla, Madrid, 1975.
- **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México, 2000.
- **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. *Derecho Fiscal I y Derecho Fiscal II*, Editorial IURE, México, 2007.

- **CASTELLANOS** Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 2000.
- **CORREA AGUADO**, Teresa, *El Principio de Proporcionalidad en Derecho Penal*, Madrid, Edersa, 1999.
- **DÍAZ-ARANDA**, Enrique, *Derecho Penal, Parte General*, Porrúa, México, 2008
- **DIEDER** María Marta, *El principio de igualdad en las normas jurídicas*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.
- **DONDÉ MATUTE** Javier, *Derecho Penal Internacional*, Oxford, México, 2011.
- **FALLA**, Garrido. *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, 1958.
- **FERNANDEZ VÁZQUEZ** Emilio, *Diccionario de Derecho Público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981.
- **FORONGUE**, Giuliani. *Leyes Tributarias, Procedimiento Impositivo*. Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1984.
- **GARCÍA MÁYNEZ**, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1999.
- **GONZÁLEZ DE LA VEGA**, Francisco. *Derecho Penal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2010.

- **GONZÁLEZ GARCÍA**, Eusebio. *Introducción al Derecho Presupuestario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- **ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL** Olga, *Revista Mexicana de Derecho Penal*, No. 12, México, 1980.
- **LAVEAGA** Gerardo, *El Derecho Penal a juicio, Diccionario Crítico*, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales (INACIPE), México, 2009.
- **MARQUES PIÑERO**, Rafael, *Derecho Penal*, Editorial Trillas, México, 1999.
- **MARGAIN, MANAUTOU**, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2000.
- **MORENO HERNÁNDEZ** Moisés, *Algunas bases para la política criminal del Estado Mexicano*, Revista Mexicana de Justicia, No.2, México, 1985.
- **MUÑOZ CONDE** Francisco, *Derecho Penal parte general*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- **PALOMAR DE MIGUEL** Juan, *Diccionario para Juristas*, Editorial Porrúa, segunda edición, 2003.
- **PAVÓN VASCONCELOS**, Francisco. *Manual de Derecho Penal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1974.

- **PORTE PETIT**, Celestino, *Importancia de la Dogmática Jurídico Penal*, Editorial Porrúa, México 1989.
- **RAMÍREZ**, Sergio. *Derecho Penal*, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1990.
- **ROMO MEDIANA**, Miguel, *Criminología y Derecho*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2002.
- **ROSSY**, Juan Manuel, *El Delito Fiscal*, Editorial Bosch, Barcelona, 1989
- **SÁNCHEZ LEÓN**, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdena Editor y Distribuidor, México, 1986.
- **SILVA SÁNCHEZ** Jesús María, *El Delito de Omisión. Concepto y Sistema*, Editorial Bosch, España, 1986.
- **SILVA SÁNCHEZ**, Jesús María, *Estudios de Derecho Penal*, Editorial Ara, Editores EIRL, Perú 2005.
- **VELA TREVIÑO** Sergio, *Teoría del delito*, Editorial Trillas, México 1973.
- **VILLALOBOS**, Ignacio, *Derecho Penal Mexicano*, Editorial Porrúa, 1975.

Legislación.

- Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2012.
- Ley No. 24769 (Régimen Penal Tributario) para la República Argentina.
- Manual de Normas Presupuestarias para la Administración Pública Federal, emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Otras Fuentes

- **Diario de Debates de la Cámara de Diputados**, de fecha 14 de diciembre de 1990, a través del portal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, link: *<http://www2.scjn.gob.mx/red/leyes/UnProcLeg.asp?nIdLey=445&nIdRef=18&nIdPL=3&cTitulo=CODIGO%20FISCAL%20DE%20LA%20FEDERACION&cFechaPub=26/12/1990&cCateg=LEY&cDescPL=DISCUSION/ORIGEN>*.
- **Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM**, *apuntes sobre el Dolo en el Derecho penal*.
- **Servicio de Administración Tributaria**, a través de su página de Internet (www.sat.gob.mx)
- **Suprema Corte de Justicia de la Nación**, a través de su página de internet (www.scjn.gob.mx)

- **Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa**, a través de su página de internet (www.tfffa.gob.mx).