

EL FRAUDE AL FISCO Y EL SECRETO PROFESIONAL *

Ernesto FLORES ZAVALA, Profesor de la Facultad de Derecho de la UNAM.

1) Un estudio sobre el fraude al fisco y el secreto profesional con relación a un país como México, debe abarcar los siguientes temas:

1. Estructura del sistema fiscal mexicano, porque de ella dependerá la determinación de los impuestos, respecto de los que se presenta con mayor frecuencia, el fenómeno del fraude al fisco.

2. La determinación de la política fiscal del Estado mexicano, porque según sea dicha política, habrá mayor o menor tendencia al fraude fiscal.

3. La distinción entre la evasión del impuesto y la evasión ilegal.

4. Las medidas que el Estado mexicano ha tomado en contra del fraude fiscal.

5. La obligación de los funcionarios y empleados de guardar secreto sobre los datos proporcionados por los causantes, establecida por diversas leyes fiscales.

6. Las disposiciones por las cuales se establece la responsabilidad de terceros en materia de evasión fiscal, con referencia a numerosos impuestos, y la obligación que tienen esos terceros de proporcionar los informes que les pidan autoridades fiscales con relación a un causante.

7. En qué consiste el delito de revelación del secreto profesional y.

8. Casos que pueden presentarse en materia fiscal.

2) Con referencia al primer tema, debemos manifestar que en el Estado mexicano, existen tres entidades públicas, con capacidad para establecer o cobrar impuestos, a saber: la Federación, los Estados y los Municipios. La Federación tiene soberanía tributaria plena, porque puede establecer

* SECCIÓN IV: E) Derecho Fiscal: 1. *El secreto profesional y el fisco.*

todos los impuestos que considere convenientes, sin limitación alguna ni en cuanto al objeto, ni en cuanto al sujeto, siempre y cuando no viole las garantías individuales establecidas en la propia Constitución a favor de toda persona.

La Federación tiene señalados ciertos impuestos que sólo ella puede establecer y que aparecen mencionados en la fracción xxix del artículo 73 Constitucional y son los siguientes: 1. Comercio Exterior; 2. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, tales como todos los que se encuentren en la plataforma continental y en los zócalos submarinos de las islas; todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema, y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo, y todos los carburos de hidrógenos sólidos, líquidos o gaseosos, así como las aguas que son propiedad de la Federación.

También puede gravar las instituciones de crédito y sociedades de seguros, los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y algunas actividades industriales específicas, como la energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza. La Federación está obligada a dar una participación en el rendimiento de estos impuestos, a los Estados y a los Municipios.

3) Los *Estados* pueden establecer los impuestos que quieran, concurriendo en muchos casos con la Federación, con la sola exclusión de los que antes hemos mencionado y que son exclusivos de la misma. Tampoco pueden establecer impuestos que requieran procedimientos alcabulatorios, esto es, que exijan aduanas o diferencias de impuestos en razón del distinto origen de las mercancías o documentación que las acompañe, así como impuestos que se recauden por medio de timbres.

4) Por último, los *Municipios* tienen soberanía tributaria subordinada, en el sentido de que los impuestos y derechos que pueden cobrar son los que fijan las legislaturas de los Estados, teniendo e los solamente la libertad de administrar los rendimientos de esos impuestos.

5) La Federación cobra impuestos conforme a la Ley de Ingresos, que

se expide cada año y que entra en vigor el primero de enero y cuya vigencia termina el 31 de diciembre.

Los *impuestos federales* se agrupan en los siguientes rubros: impuestos sobre la renta; impuestos relacionados con la explotación de recursos naturales; impuestos a las industrias y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales, dentro de los que están comprendidos aguamiel, aguas envasadas, alcohol, algodón, automóviles y camiones, azúcar, benzol, xilol, toluol y naftas de alquitrán de hulla; cacao, cemento, cerillos y fósforos, cerveza, energía eléctrica, estaciones de radio y televisión, ixtle de lechuguilla y palma, llantas y cámaras de hule, petróleo y sus derivados, tabacos labrados, vehículos con motores diesel, entradas brutas de ferrocarriles, portes y pasajes, teléfonos, vidrio y cristal; impuestos sobre ingresos mercantiles, sobre egresos, del timbre, de migración, sobre primas pagadas a instituciones de seguros, para campañas sanitarias, prevención y erradicación de plagas; sobre la importación, exportación, loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, herencias y legados, erogaciones o remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección o dependencia de un patrón, cuotas del seguro social y derechos.

6) La *importancia de estos impuestos* en orden decreciente en razón de su rendimiento es la siguiente: el más importante es el impuesto sobre la renta, cuyo rendimiento anual estimado para 1970 es de 12,945 millones de pesos y cubre aproximadamente el 50% de los ingresos normales del Estado. Siguen en importancia los impuestos a la industria, que llegan a 3,700 millones, aun cuando cada uno en lo particular no tiene una gran cuantía. Los impuestos sobre el comercio exterior, que son los impuestos a la importación y a la exportación, ascienden a 3,495 millones, y el impuesto sobre ingresos mercantiles, a 3,225 millones de pesos.

7) Nuestro *impuesto sobre la renta* se rige por la ley del 31 de diciembre de 1964, que entró en vigor el 1º de enero de 1965. Comprende tres grandes capítulos, que son: impuesto al ingreso global a las empresas, impuesto al ingreso de las personas físicas, e impuesto al ingreso de las asociaciones, sociedades civiles y fondos de reserva para jubilaciones.

8) El *impuesto al ingreso global de las empresas*, grava a los que se dediquen a la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. Divide a los sujetos en dos categorías: menores y mayores, los primeros son los que perciben ingresos anuales hasta de 150,000 pesos, y mayores, los que pasan de esta cifra.

La base para gravar a los mayores es la diferencia entre los ingresos

acumulables percibidos durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley.

Las sociedades acumularán la totalidad de sus ingresos. Las personas físicas y las unidades económicas, los ingresos que tengan relación con la actividad de la empresa y los que provengan de bienes afectos total o parcialmente a dicha actividad.

De los ingresos se pueden deducir las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones; el costo de las mercancías o productos vendidos; las depreciaciones de activos fijos tangibles; la amortización de activos fijos intangibles y de gastos y cargos diferidos; la amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores; las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor; las pérdidas por créditos incobrables, la creación o incremento de reservas para pensiones o jubilaciones de personal, y los gastos normales del negocio.

Los causantes menores determinarán la utilidad gravable, multiplicando sus ingresos brutos por el índice de utilidad estimativa que señale la ley.

9) El *impuesto a las personas físicas no incluidas en los párrafos anteriores*, comprende dos grupos: el que grava el rendimiento del trabajo y el impuesto al rendimiento del capital.

El impuesto sobre productos del trabajo, comprende dos partes: una que grava las remuneraciones del trabajo personal que se obtengan bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya sea en virtud de un contrato de trabajo, de nombramiento para el desempeño de cargo o empleo público o por servir en las instituciones armadas, incluyendo lo que se obtenga como administradores, comisarios o miembros de consejos directivos o de vigilancia de sociedades y asociaciones cualquiera que sea su designación, ya sean ordinarios o extraordinarios, los viáticos, gastos de representación, comisiones a trabajadores, premios, gratificaciones, participaciones de los trabajadores en las utilidades, rendimientos, honorarios y otros conceptos. En la segunda parte grava el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural; a los agentes de instituciones de crédito, seguros o fianzas, explotación de una patente aduanal o cualquiera otra actividad similar.

10) El *impuesto a los rendimientos de capital*, comprende los siguientes rubros: *I. a)* intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos; *b)* de las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presenten por instituciones legalmente autorizadas; *c)* de toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país; *d)* de actos o contratos por medio de los cuales sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por

la Federación, las entidades federativas y los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite; *e*) de la cesión o aportación total o parcial de los derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por las entidades a que se refiere el inciso *d*) de esta fracción, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite; *f*) de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo; *g*) de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario; *h*) de la explotación de derechos de autor; *i*) de inversiones u operaciones de cualquier clase, siempre que los mismos no se encuentren gravados conforme a otras disposiciones de esta ley, ni expresamente exceptuados por la misma.

11) *II.* Intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria;

III. Ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios;

IV. Ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos;

V. Ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país y de las que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias.

A cada uno de estos renglones se les da un tratamiento diverso, pero, en general, se toman como base del gravamen los ingresos totales.

Esta ley requiere una constante revisión para adecuarla a las necesidades del desarrollo del país.

Como puede observarse, la ley toma en cuenta como elemento esencial para determinar el gravamen, el ingreso total de las empresas y el ingreso total de las personas físicas.

Sin embargo, este principio tiene sus excepciones, que se consideran transitorias. Tienen por objeto dar aliento a la indispensable formación del ahorro interno destinado a la inversión, que sirva de base a la formación de nuevas empresas o a la ampliación de las existentes.

12) El *impuesto sobre ganancias distribuibles a partir del año de 1965*, se aplica a los dividendos efectivamente percibidos, y esto ha facilitado a los empresarios lograr que sus asambleas de accionistas resuelvan rein-

vertir las utilidades, creándose mayores disponibilidades de capital en las empresas, que constituyen así instrumentos de expansión.

La disponibilidad de mayores recursos en las empresas, implica que el empresario debe hacer nuevas inversiones y abstenerse de realizar gastos que por muchos motivos pueden llamarse suntuarios.

13) El *impuesto sobre herencias y legados*, ha sido suprimido en la mayor parte de los Estados de la República.

14) El *impuesto sobre ingresos mercantiles*, grava los que se derivan de la enajenación de bienes, arrendamiento, prestación de servicios y por comisiones y mediaciones mercantiles.

Se entiende por ingreso toda percepción en efectivo, bienes, servicios, valores, títulos de crédito, crédito en libros o en cualquiera otra forma que se obtenga, por los sujetos de este impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por esta ley.

El impuesto se causa sobre el ingreso total de las operaciones gravadas en el momento en que se realicen, aun cuando sean a plazo o a crédito, incluyendo el sobreprecio, los intereses o cualquiera otra prestación que lo amerite.

La cuota es de 18 al millar para la Federación. Las entidades locales pueden celebrar convenio con la Federación para la aplicación en su territorio de este impuesto, con una cuota hasta de 12 al millar.

La ley contiene una lista de exenciones, y del total del ingreso se deben deducir los ingresos exentos.

Dado el procedimiento de la ley, es muy difícil la comprobación de los ingresos, y el señalamiento o la deducción de los exentos da lugar a frecuentes evasiones fiscales. Por este motivo, y estimando que éste es un impuesto en cascada, se ha considerado la posibilidad de sustituirlo por un impuesto sobre egresos, o sea un impuesto sobre el valor agregado.

Esta ley gravaría la entrega de toda clase de bienes con carácter traslativo de dominio o para su aprovechamiento temporal; la prestación de servicios, y las erogaciones que las personas domiciliadas en el país realicen en viajes al extranjero.

Esta ley no ha entrado en vigor, porque no pudieron resolverse de inmediato los problemas relativos a la coordinación entre la Federación y los Estados. La posibilidad de que unos Estados se coordinaran y otros no, colocaría a los contribuyentes en la necesidad de cumplir con múltiples requisitos ante distintas autoridades y de pagar tasas diferentes.

También se encontró que gravaría la adquisición de maquinaria y de otros bienes de capital, aun cuando fueran importados a nuestro país.

Por último, fue un impedimento el problema relativo al tratamiento que debe darse a los inventarios existentes en las empresas, cuyo costo se ha

incrementado en medida variable con la influencia del impuesto sobre ingresos mercantiles.

15) *Los impuestos a la importación y a la exportación*, gravan las operaciones definitivas de importación o exportación.

16) Desde el punto de vista de las posibilidades de evasión fraudulenta, diremos que los procedimientos de control en la actividad industrial son cada día más eficaces, y propiamente la evasión fiscal no existe en la industria establecida y registrada. Si se presenta, en cambio, en las industrias clandestinas, de cuya existencia el fisco no tiene conocimiento sino cuando eventualmente las descubre, bien por denuncia o por la acción de sus inspectores.

En las industrias establecidas se tienen controles de producción, cálculos de rendimientos de las instalaciones, inspectores permanentes que sellan los aparatos productores, o bien toda una serie de procedimientos que hacen que estas industrias se encuentren propiamente bajo vigilancia constante y con pocas posibilidades de evasión fiscal, sin que, naturalmente, se excluya ésta posibilidad.

17) La defraudación fiscal existe fundamentalmente en el *impuesto sobre la renta*, por su inevitable complejo sistema para la determinación del ingreso y de la utilidad gravable. Por ejemplo: se ha observado una tendencia a reducir la carga fiscal, por gastos derivados de asistencia técnica prestada por empresas del extranjero. Sin desconocer que muchas empresas han requerido de asistencia extranjera para el mejor desarrollo de su actividad, se ha llegado al extremo de simular empresas domiciliadas en lugares en que la carga fiscal para ingresos procedentes del extranjero es baja, para entregarles cantidades importantes que se deducen del ingreso percibido y reducen la utilidad gravable. También se ha buscado un procedimiento llamado de arrendamiento financiero, en el que se utiliza rentar activos fijos como una forma de canalizar determinados gastos.

18) Igualmente existe la evasión ilegal en el *impuesto sobre ingresos mercantiles*, por la dificultad que hay en muchos casos para determinar los ingresos percibidos. Es también muy frecuente respecto de los *impuestos aduanales*, por la amplitud de nuestras fronteras y litorales, los impuestos elevados a la importación, la inmoralidad administrativa y el criterio público de que introducir mercancías de contrabando no constituye un delito, sino un rasgo de habilidad de quien lo hace.

19) La evasión legal tiene por objeto dejar de pagar el impuesto, pero haciendo uso de procedimientos que no constituyen violación a la ley.

El profesor Jacinto R. Tarantino, en su libro *Finanzas públicas y desarrollo económico*, señala diversos tipos de *evasión legal* y considera los siguientes: a) evasión legal en el *tiempo*, por ejemplo: cuando se deja transcurrir determinado plazo para la venta de un inmueble, con objeto de que la carga fiscal sea menor; b) evasión legal en el *espacio*, cuando, por ejemplo, como ha sucedido en México, se establece un impuesto en el Distrito Federal para la compraventa de determinado tipo de artículos, y la operación se realiza fuera del Distrito Federal. Antes de la vigencia de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en el Distrito Federal, existía un impuesto a la compraventa de artículos de lujo. Pues bien: gran número de negociaciones establecieron sucursales fuera del Distrito Federal para eludir el pago del impuesto; c) evasión legal según el *sujeto*. Por ejemplo, es posible que una empresa se organice como sociedad o bien que aparezca como persona física, teniendo en cuenta el diferente gravamen; d) evasión legal según el *objeto*. Por ejemplo, cuando existe una cuota decreciente sobre el capital, y se adopta la forma de consolidar éste o bien de operar con capital prestado, según el distinto gravamen que se cause; e) evasión legal por *actos positivos*, cuando el sujeto deja de realizar determinada actividad, muy gravada y efectúa otra que está menos gravada o no gravada; f) evasión por *abstención*, cuando el particular prefiere abstenerse de realizar cualquier acto que esté gravado; g) evasión por *mutación de reformas*. Por ejemplo, la ley del timbre en México gravó fuertemente el contrato de compraventa, pero no elevó la cuota del contrato de permuta. En vista de ello, los particulares se inclinaron por efectuar permutas.

20) La *evasión legal*, a su vez, consiste en todas las formas de eludir el pago del impuesto realizadas con violación de la ley, como el contrabando, los actos que señala el código fiscal como constitutivos del delito de fraude al fisco y que son los siguientes:

Artículo 71. “Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.”

Artículo 72. “La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien: *I.* Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo. *II.* Consigne en las declaraciones que presente para fines fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o deducciones falsas. *III.* Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause. *IV.* Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos

o el monto de las ventas. *V.* No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas. *VI.* Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar. *VII.* No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que haya retenido o recaudado de los causantes por concepto de impuestos. *VIII.* Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados. *IX.* Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales. *X.* Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas. Y en general cualquier otro acto realizado violando una norma legal con el objeto de reducir o eludir totalmente una carga fiscal.”

21) Una vez señaladas las formas ilegales de evadir el impuesto, podemos concretarnos al problema central del presente trabajo.

Estimo que cualquier profesionista tiene el derecho de aconsejar a su cliente todos los procedimientos que la ley permite que den como resultado que no se cause un impuesto o que se cause con cuota más baja; pero el problema consiste en saber si una persona puede denunciar aquellos casos de evasión fiscal fraudulenta de los que ha tomado conocimiento en razón de su cargo o profesión.

22) El delito de revelación de secretos lo señala el artículo 210 del código penal para el Distrito y Territorios Federales, que dice: “Se castiga con multa de \$ 5.00 a \$ 50.00 o prisión de dos meses a un año al que sin justa causa con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto.” En el artículo 211 dice que la sanción será la de cinco años, multa de \$ 50.00 a \$ 500.00 y suspensión de profesión, en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que preste servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público, o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial.

23) De lo aquí apuntado se desprende que para que exista *delito de revelación de secretos* se requiere: 1. La existencia de un sujeto (activo) que haya conocido el secreto o comunicación reservada con motivo de su empleo, cargo o puesto, la prestación de servicios profesionales o técnicos, o por ser funcionario o empleado público, y que tenga el deber jurídico de no revelarlo. 2. Un sujeto (pasivo) titular del secreto, o sea al que atañe

la inviolabilidad del mismo y que ha tenido la necesidad de comunicarlo. 3. Una conducta consistente en “revelar un secreto o comunicación reservada”. 4. Que la revelación se haga sin justa causa. 5. Que la revelación se haga sin consentimiento y con perjuicio de alguien. 6. Además de los requisitos típicos, es necesario que la revelación del secreto o comunicación reservada sea anti-jurídica y culpable. 7. El delito es más grave cuando la revelación sea hecha por persona que preste servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público.

24) Antonio Fernández Serrano, en su opúsculo *El secreto profesional de los abogados*, dice que por secreto entendemos lo que cuidadosamente se tiene reservado u oculto, y también reserva, sigilo, escondido, que no se manifiesta exteriormente. Equivale asimismo a confidencia, o manifestación reservada hecha a una persona bajo el signo de la confianza de que no la revelará, de que guardará el secreto sin referírsele a otra.

Desde el punto de vista etimológico, la palabra *secreto* proviene de la voz latina *secreto* derivaba del verbo *secernere*, que significa separar, segregar.

Manzini dice que es “el límite establecido por una voluntad jurídicamente autorizada, al conocimiento de un hecho o de una cosa, de manera que éstos estén actualmente destinados a permanecer ocultos para toda persona distinta del depositario, o bien para aquellos a los cuales no son revelados por quienes tienen el poder de extender o de acortar el límite mismo, o por fuerzas voluntarias, independientes de la voluntad de aquel que tiene la disponibilidad jurídica del secreto” (citado por Fernando Bayardo Bengoa, *La tutela penal del secreto*, página 14).

Sabatini sostiene que es secreto todo aquello que por voluntad del respectivo titular no debe ser conocido por ninguna persona o solamente por determinados sujetos autorizados por él (citado por Bayardo Bengoa, ob. y pág., cits.).

Intentaremos una definición diciendo que secreto es el conocimiento de una expresión, hecho o circunstancia que sólo posee quien lo dijo, lo realizó o se encuentra en ella y cuyo conocimiento pretende que sea exclusivo de él.

25) Es posible que el titular del secreto se vea obligado por disposición de la ley o por cualquier otra razón a compartirlo con otra u otras personas, y en ese caso, esas personas quedan obligadas a conservar el secreto. Así, por ejemplo, el cuentahabiente comparte el secreto de la cuantía de sus depósitos con los empleados bancarios, o el de la realidad económica de su negocio con los empleados fiscales, porque la ley le impone en este último caso la obligación de proporcionar sus datos con toda la veracidad posible.

Es, pues, el titular del bien protegido el que otorga el carácter de secreto al conocimiento, ya que podría suceder que al titular no le importase que otras personas conocieran el “secreto”. En consecuencia, es irrelevante que terceras personas estimen que el conocimiento debía conservarse en secreto.

Los depositarios del secreto sólo pueden revelarlo con justa causa, como sería un mandamiento judicial, o el caso de un funcionario público, o cualquier caso en que el valor del bien o interés jurídico que se pretende salvar mediante la revelación del secreto sea superior al que se le dé a la *inviolabilidad del secreto* considerado como bien.

26) Para que se configure el delito, es necesario que se cause un perjuicio al titular del secreto. Este perjuicio puede consistir en lesiones a su honor, a su prestigio, a su patrimonio, etcétera, es decir, en cualquier cosa que pueda ser dañosa al titular. Debe haber también el elemento de revelar el secreto sin consentimiento de su titular, ya que siendo el bien disponible, el consentimiento del titular es de considerarse en el caso, para destruir el delito.

Es también elemento esencial que el secreto se conozca en razón del cargo, empleo o puesto, o porque se le haya dado a conocer por razón de su calidad de profesionista o técnico o como funcionario o empleado público. Quiere decir que si alguien conoce eventualmente un secreto sin que haya adquirido su conocimiento por razón de su empleo, cargo o puesto o actividad, no comete delito alguno al revelarlo.

27) Estimo que en materia tributaria pueden presentarse las siguientes situaciones:

1. El conocimiento por un tercero de la situación de un causante con motivo del puesto, empleo o cargo público que se tenga. En estos casos, el artículo 15 de la ley del impuesto sobre la renta dice que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la fijación del impuesto, estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a declaraciones y datos suministrados por los causantes o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprenderá los casos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los derechos fiscales, a las autoridades judiciales en procesos de orden penal y a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá proporcionar a las cámaras de comercio, de industria y otras agrupaciones de causantes legalmente constituidas, el nombre y el monto de las cantidades pagadas por cada uno de sus miembros por los conceptos señalados en la ley.

28) El código fiscal de la Federación, que se refiere a toda la actividad fiscal, establece que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los causantes o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales, y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.

Disposiciones similares se encuentran en otras leyes fiscales, de las que aparece que es obligación de todos los empleados y funcionarios públicos, conservar el secreto de los datos que proporcionen los causantes; pero puede considerarse, según el caso concreto, como justa causa para la revelación del secreto: *a*) que sea necesario para la determinación de la exacta situación fiscal del causante, lo que sólo debe hacerse a los funcionarios encargados de esta determinación; *b*) que se requiera en un proceso de orden penal, y *c*) que se requiera para determinar pensiones alimenticias, que deben fijarse en razón de la capacidad económica del obligado a ellas.

2. Hay casos en que la ley les impone a los terceros particulares la obligación de proporcionar datos sobre la situación de un causante y aun la obligación de exigir de ese causante que diga si está o no al corriente de sus impuestos.

29) Así pueden observarse las siguientes situaciones jurídicas.

El artículo 12 de la ley del impuesto sobre la renta, establece que las autoridades y las personas que tengan relaciones de negocios con alguno o algunos de los causantes de este impuesto, deberán auxiliar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, suministrándole los informes y datos que solicite para la aplicación de la ley, y agrega que los notarios públicos y los corredores titulados exigirán a los otorgantes de escrituras públicas o pólizas que ante ellos se formalicen, que acrediten estar al corriente en el pago del impuesto sobre la renta, tomando nota de la última declaración presentada, o en su caso, el nombre de la empresa, patrón o pagaduría en donde se hubiere retenido el impuesto correspondiente.

Si los contratantes manifiestan no ser causantes, se les harán saber las penas en que incurren quienes declaran con falsedad, dejándose constancia en el instrumento. En la nota o aviso del timbre, se hará constar que se dio cumplimiento a lo prevenido en este artículo, y si los otorgantes manifiestan que causan el impuesto, pero no acreditan estar al corriente en su pago, se podrá autorizar el documento presentando una copia adicional

de la nota del timbre a la Oficina Federal de Hacienda, para que ésta la remita a la dependencia administradora del impuesto.

30) En la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles, en el artículo 53, se dice: “Cuando el administrador único o los administradores de las sociedades autoricen al gerente, director o apoderado de la empresa para que presente las declaraciones mensuales sin previa aprobación expresa, asumirán para todos los efectos legales las responsabilidades que puedan derivarse de la falsedad o inexactitud de dichas declaraciones” (estas personas serán coautores de la falsedad o fraude fiscal).

En el artículo 54 se dice que para los efectos del artículo anterior, el administrador o los administradores deberán aprobar expresamente, dentro de los tres primeros meses de cada año natural, todas las declaraciones presentadas durante el año anterior.

En el artículo 55 se dice que los administradores serán solidariamente responsables, con los que los hayan precedido, por las irregularidades en que éstos hubieren incurrido, con relación a la presente ley, si conociéndolas no las denunciaren por escrito a las autoridades competentes. En este caso, se ponen en juego el bien ajeno de la *inviolabilidad del secreto* y el personal de caer en la situación de coautor de un delito. Se valorará y se decidirá si es o no “justa causa”; o aun sin serlo, si se le puede o no exigir otra conducta.

En el 56 se dice que los representantes legales, comisionistas y mandatarios serán solidariamente responsables del pago del impuesto que dejen de cubrir por sus representados.

En el 57 se dice que los contadores, al firmar o rendir dictamen sobre el balance de los contribuyentes, harán constar que el ingreso ha sido declarado en los términos de la ley. En caso de falsedad, serán acreedores a las sanciones correspondientes.

El 59 dice que las personas físicas o morales que tengan relaciones con alguno o algunos de los causantes de este impuesto, deberán auxiliar a la Secretaría de Hacienda y a sus dependencias, suministrándoles los informes y datos que soliciten en relación con la aplicación de este mismo impuesto.

El artículo 60 dice que “las personas físicas o morales que mantengan o hayan tenido relaciones con los contribuyentes de este impuesto, están obligadas a exhibir su contabilidad, la documentación y la correspondencia que se refiera a las operaciones realizadas con dichos causantes”.

El artículo 706 del código aduanero establece la responsabilidad de los agentes aduanales, que tienen el carácter de comisionistas o representantes de los importadores o exportadores, con los créditos fiscales causados por las operaciones en que intervengan, es decir, son responsables no sola-

mente por los errores que ellos cometan, sino inclusive por los que puedan cometer sus representados.

Todas estas disposiciones tienen por objeto controlar el pago del impuesto, para evitar que se euda.

31) Sin embargo, las cuestiones más importantes con relación al secreto y el fraude al fisco se presenta en los siguientes casos: 1º cuando un empleado técnico o no, coadyuva con el causante para la realización de los actos fraudulentos (coautor o cómplice); 2º cuando el empleado o técnico no ha realizado los actos, pero tiene conocimiento de ellos y realiza lo necesario para que no se descubran (coautor de fraude); 3º cuando tiene conocimiento de los actos en virtud de su actividad profesional como consultor de la empresa para su defensa u orientación (caso típico de revelación de secreto).

En el primer caso, estimo que se trata de coautores. El artículo 13 del código penal establece que son responsables de los delitos: *I.* Los que intervienen en la concepción, preparación o ejecución de ellos. *II.* Los que inducen o compeñen a otro a cometerlo. *III.* Los que presten auxilio o cooperación de cualquier especie para su ejecución. *IV.* Los que en los casos previstos por la ley auxilien a los delincuentes una vez que éstos efectuaron su acción delictuosa.

Incurrirán, por lo tanto, en el delito de defraudación fiscal los causantes, los contadores o cualquier persona que los induzca a defraudar al fisco indicándoles el procedimiento para ello, los que colaboren con ellos para la realización de los actos delictuosos y también los que los ayuden a ejecutarlos u ocultarlos.

32) ¿Pueden estas personas denunciar la existencia del fraude fiscal sin incurrir en el delito de violación de secretos? A mi juicio, sí, porque tienen el deber que impone el tipo del fraude, ya que en esta figura serían considerados sujetos activos.

En el caso del contador o abogado que conoce de los delitos cometidos, por planteamiento que le hace su cliente para los efectos de corregir su situación o de buscar los caminos apegados a la ley, cometería indudablemente el delito de revelación de secreto si lo hiciera del conocimiento de las autoridades fiscales, salvo si mediaren causas de justificación o inculpabilidad.