

EL DELITO DE OMISIÓN DE DECLARACIONES FISCALES

Jesús ZAMORA PIERCE

No hagas muchas pragmáticas; y si las hicieres, procura que sean buenas y, sobre todo, que se guarden y cumplan; que las pragmáticas que no se guardan lo mismo es que si no lo fuesen; antes dan a entender que el príncipe que tuvo discreción y autoridad para hacerlas no tuvo valor para hacer que se guardasen; y las leyes que atemorizan y no se ejecutan vienen a ser como la viga, rey de las ranas; que al principio las espantó, y con el tiempo, la menospreciaron y se subieron sobre ella.
Carta de don Quijote de la Mancha a Sancho Panza, gobernador de la ínsula Barataria.

SUMARIO: I. *Análisis de los tipos penales.* II. *El principio de intervención mínima.* III. *La prisión por deudas.* IV. *Conclusión.*

I. ANÁLISIS DE LOS TIPOS PENALES

La enorme cantidad de sujetos obligados al pago de impuestos y el incremento en el número de hechos y situaciones concretas que dan origen diariamente a la obligación de pagar tributos hacen imposible que la administración fiscal realice directa y oportunamente la actividad necesaria para determinar que ha nacido la obligación de pagar el impuesto, para formular la liquidación respectiva y para ejecutar la acción de cobro relativa, en todos los casos y respecto de todos los sujetos, a todo lo largo y a todo lo ancho del territorio nacional.¹

¹ García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la infracción fiscal, derecho fiscal penal*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982, pp. 13 y 14.

En consecuencia, 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 de su monto, y la obligación de pagar dicho crédito simultáneamente con la presentación del informe de que existe.

El Código Fiscal de la Federación (en adelante, CFF) sanciona como delito omitir la presentación de algunas de estas declaraciones. En el presente estudio nos ocuparemos de los delitos tipificados en los artículos 109, fracción V y 111, fracciones I y V.

El artículo 109 dispone que 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”.

El tipo está integrado por dos elementos: *a)* una conducta omisiva, que consiste en no presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, omisión que debe prolongarse durante más de seis meses, y *b)* un resultado, en que deje de pagarse la contribución correspondiente. Este segundo elemento presupone que, por sus actividades durante el ejercicio, el contribuyente resulta ser deudor fiscal. Si el ejercicio no arroja impuesto que pagar, no se habrá integrado el delito.

El activo, simultáneamente, omite presentar la declaración y también el pago.

Estamos ante 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, 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. En el presente caso, la legislación fiscal erige al contribuyente en garante de que los impuestos serán pagados; la conducta omisiva del activo produce el resultado de lesionar el patrimonio fiscal.

La legislación española no consagra un tipo equivalente al contenido en el artículo 109, fracción V de nuestro CFF, es decir, no sanciona penalmente la omisión de declaración. No obstante, la doctrina y la jurisprudencia españolas, al estudiar el artículo 349 del Código Penal (conforme a su reforma de 1985) que tipifica el delito de defraudación a la

hacienda pública, se han preguntado si es posible defraudar por medio de omisiones. Entre quienes dan a esta pregunta una respuesta negativa citemos a Boix Reig, quien afirma que, por lo que hace al supuesto de impago o no presentación de declaración, “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”.² Agrega Rossy que:

La simple omisión de la declaración no basta para configurar el delito tributario si el contribuyente cumple con todas las 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 una actividad engañosa, fraudulenta, falaz, o sea un propósito deliberado de defraudar el impuesto.³

El problema que se plantea el derecho español, a saber, si puede cometerse defraudación fiscal por mera omisión, ha sido resuelto en México por los tribunales en reiteradas ejecutorias que citamos a continuación.

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.

Amparo directo 859/1972. Arturo Estrada Arvizu. Septiembre 10 de 1973. Mayoría de 3 votos. Disidentes:

Amparo directo 148/1972. Ernesto Panisch Edward. Septiembre 10 de 1973. Mayoría de 3 votos.

Amparo directo 6168/1971. Guillermo Delgadillo Zuleta y Rubén Huerta Velasco. Septiembre 10 de 1973. Mayoría de 3 votos.

Primera sala, séptima época, volumen 57, segunda parte, p. 17.

Como vemos, para la justicia mexicana, el delito de defraudación fiscal no puede configurarse por actos de mera omisión. No obstante, si hemos hecho referencia a la problemática del delito fiscal omisivo en el

² Boix Reig, Javier, y Bustos Ramírez, Juan, *Los delitos contra la hacienda pública*, Madrid, Tecnos, 1987, p. 88.

³ Rossy, Juan M., *El delito fiscal*, Barcelona, Bosch, 1989, p. 57.

derecho español es para subrayar las características del delito que nuestro CFF tipifica en su artículo 109, fracción V. Éste no es una especie de defraudación fiscal. Es un delito diverso e independiente, entre sus elementos no aparece el uso de engaños ni el aprovechamiento de errores. No exige, tampoco, la presencia de un dolo específico defraudatorio en el activo; nada impide que su conducta omisiva sea motivada por mera imprudencia, negligencia u olvido. En resumen, y en los límites de una responsabilidad objetiva, para que se consume el delito basta con que estén presentes los únicos dos elementos que requiere el tipo: *a)* la omisión, por más de seis meses, de la declaración de un ejercicio, y *b)* la omisión de pago de la contribución correspondiente.

Pasemos a analizar el segundo tipo al que se refiere este estudio. El artículo 111, fracción I del CFF dispone que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien “omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales”.

La comparación de este tipo (artículo 111, fracción I) con aquél que estudiamos arriba (artículo 109, fracción V) muestra que ambos presentan una diferencia esencial. En tanto que el tipo primeramente estudiado (artículo 109, fracción V) exige que la omisión de declaración produzca como resultado el impago de contribuciones, el delito que ahora nos ocupa se consuma por la mera omisión de la declaración.

Un análisis superficial de esta diferencia entre ambos tipos pudiera llevarnos a suponer que, en consecuencia, el impago de contribuciones es ajeno e indiferente al tipo del artículo 111, fracción I, y que, por ello, el delito se integra cuando se omite el pago de contribuciones, como si ese resultado no se produce, pues el contribuyente no adeuda contribución alguna. No obstante, un más detenido estudio comparativo de ambos tipos nos obliga a concluir que el delito al que se refiere el artículo 111, fracción I, sanciona, única y exclusivamente, a quien omite la declaración pero que, por no tener el carácter de deudor, no daña, ni puede dañar, los intereses patrimoniales del fisco. Ello resulta evidente si consideramos que, en caso contrario, es decir, si pretendemos que el tipo del artículo 111, fracción I pueda ser aplicado al contribuyente que omite la declaración y, simultáneamente omite el pago, estaríamos afirmando que los artículos 109, fracción V, y 111, fracción I sancionan idéntica conducta, es decir, que el legislador tipificó dos veces el mismo delito.

Nuestro razonamiento se fortalece si comparamos las penas aplicables a los dos tipos en estudio. El contribuyente que omite la declaración y deja de pagar la contribución (artículo 109, fracción V) será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, las cuales, en los términos del artículo 108 del CFF, y conforme al monto de lo defraudado pueden llegar a un máximo de nueve años de prisión. En cambio, quien simplemente omite presentar declaraciones en los términos del artículo 111, fracción I, se ve amenazado por una pena que no puede exceder de tres años de prisión. El tratamiento más benévolo que se da al sujeto del artículo 111, fracción I, únicamente se explica por el hecho de que su conducta no va en demérito de la recaudación, ni causa daño al patrimonio fiscal.

Estamos, pues, ante un delito puramente formal, ante un delito de omisión simple (y no de comisión por omisión), que comete el contribuyente que, sin ser deudor del fisco, durante dos o más ejercicios fiscales, omite presentar las declaraciones en las que debería informar que no existe crédito fiscal a su cargo.

Pasemos, ahora, a analizar el tercer y último tipo penal del que se ocupa este estudio. Por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1996, se creó la fracción V del artículo 111 del CFF, que sanciona con prisión de tres meses a tres años a quien:

Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Señalemos, una vez más, que este tipo no incluye, entre sus elementos, el daño patrimonial del fisco. El delito se consuma por el solo hecho de omitir la presentación de una correctamente denominada “declaración informativa” de las inversiones que el causante hubiere realizado o mantenga en las que el CFF denomina “jurisdicciones de baja imposición fiscal” y que comúnmente son llamadas “paraísos fiscales”. Estamos ante un delito formal, de omisión simple.

II. EL PRINCIPIO DE INTERVENCIÓN MÍNIMA

El derecho penal se vale de las sanciones que más gravemente afecta al ser humano; es la única rama del derecho que puede privar de la libertad e, incluso, de la vida.⁴

La importancia de las sanciones ha llevado a la doctrina a preguntarse por los límites que deba tener la acción punitiva de un Estado social y democrático de derecho, dentro de qué límites es legítimo el recurso al *ius puniendi*.

Los autores coinciden en afirmar que el poder punitivo del Estado debe estar regido y limitado por el principio de intervención mínima. Conforme a este principio, el derecho penal sólo debe intervenir en los casos de ataques muy graves a los bienes jurídicos más importantes, dejando a las otras ramas del derecho las restantes perturbaciones al orden jurídico.⁵

El derecho penal, dice Moreno Hernández,⁶ no debe ser usado de manera arbitraria, el Estado sólo debe 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 e ineficaces debe acudir al derecho penal, si tiene la convicción de que éste será un mejor recurso.

En el mismo sentido se habla del *carácter fragmentario* del derecho penal, pues, dado el modo tan directo y personal de ejercicio de la violencia estatal que significa, no debe usarse contra todos los actos ilícitos, sino sólo respecto de aquellos de más relevante gravedad. Toda medida que rebase este límite tiene un acusado carácter autoritario.

Concluye Muñoz Conde⁷ que cuando el ataque no sea muy grave o el bien jurídico no sea tan importante, o cuando el conflicto pueda ser re-

4 Recordemos que, hasta la fecha, la Constitución permite la imposición de la pena de muerte. Si bien es cierto que nuestros Códigos Penales no la incluyen, actualmente, en su catálogo de sanciones, la posibilidad existe de que vuelva a ser empleada por el derecho mexicano.

5 Respecto al principio de intervención mínima, *vid.* Bustos Ramírez, Juan, *Manual de derecho penal español, parte general*, Barcelona, Ariel, 1984; Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, 4a. ed., Barcelona, 1996; Moreno Hernández, Moisés, "Algunas bases para la política criminal del Estado mexicano", *Revista Mexicana de Justicia*, vol. III, núm. 2, junio de 1985; Muñoz Conde, Francisco, y García Arán, Mercedes, *Derecho penal, parte general*, 2a. ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, y Porte Petit, Celestino, *Reformas penales de 1984, parte especial, artículo en la reforma jurídica de 1983 en la administración de justicia*, México, Procuraduría General de la República, 1984.

6 Moreno Hernández, Moisés, *op. cit.*, nota 5, p. 119.

7 Muñoz Conde, Francisco, y García Arán, Mercedes, *op. cit.*, nota 5, p. 73.

suelto con soluciones menos radicales que las sanciones penales propiamente dichas, deber ser aquéllas las aplicables.

Los tipos reales de los que se ocupa este estudio desatienden el principio de intervención mínima.

Veamos, en primer lugar, el tipo consagrado por el artículo 109, fracción V. En sus términos: transcurridos seis meses del vencimiento del plazo concedido para presentar una declaración de ejercicio, todo deudor fiscal es un delincuente. El legislador hace coincidir los límites y extensión del ilícito fiscal con los del ilícito penal. Todo incumplimiento es delictuoso. El derecho penal es el único medio del que se vale el fisco para sancionar.

En nada afecta lo dicho en el último párrafo del artículo 109, conforme al cual:

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entrega 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.

Pues con esta norma el legislador no borra el carácter penal del incumplimiento, sino, únicamente, otorga un perdón posterior al ilícito penal y consumado.

Aún más grave es el caso de los delitos tipificados por las fracciones I y V del artículo 111, pues sancionan penalmente hipótesis que no dañan ni ponen en peligro el patrimonio del fisco, y que constituyen meras violaciones formales a la obligación de proporcionar informaciones a las autoridades hacendarias.

Por ello, Bustos⁸ afirma, con 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 de ese deber. Eso daría al Estado una facultad ilimitada para sancionar, ya que bastaría con 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

⁸ Boix Reig, Javier, y Bustos Ramírez, Juan, *op. cit.*, nota 2, p. 54.
DR. © 1998
Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México

cualquier conducta. Y agrega Boix⁹ que ello equivale a usar el derecho penal como motivador de la colaboración del ciudadano, confirmando, por lo tanto, un modo de protección jurídico-penal del deber de lealtad del ciudadano respecto del Estado. Concepción del derecho penal propia de épocas pretéritas y, en todo caso, no aceptable en un Estado de derecho.

En aquellos casos en que el contribuyente no se vale de engaños para defraudar al fisco, las autoridades disponen de medios adecuados para sancionar el incumplimiento y para hacer efectivo el crédito fiscal, sin necesidad de recurrir a la sanción penal.

Así, por lo que hace a la mera omisión de declaraciones, es infracción sancionable con multa (artículos 81, fracción I y 82 del CFF). En cuanto al adeudo fiscal no declarado ni pagado oportunamente, las autoridades fiscales tienen la facultad de comprobación (artículo 42 del CFF), mediante la cual pueden efectuar la liquidación del impuesto adeudado y exigir, por la vía económico-coactiva, el pago del impuesto, actualizado e incrementado por multas y recargos. En efecto, cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe (artículo 21 del CFF). Sobre ese monto actualizado el contribuyente debe pagar recargos, por concepto de indemnización por la falta de pago oportuno. Los recargos están sujetos a tasas que varían, pero que son siempre muy superiores a las tasas bancarias. Así, por ejemplo, en la fecha en que se redacta este estudio, julio de 1997, la tasa de recargos por pago extemporáneo es del 2.51% mensual, lo que equivale al 30.12% anual, y el contribuyente está obligado a pagar los que se causen hasta por diez años. La multa, con la cual se sanciona al contribuyente, es variable, pero puede llegar a tener un monto equivalente a un tanto del adeudo principal actualizado.

El conjunto de estas medidas basta para proteger los intereses fiscales y para sancionar la mora del contribuyente. No se justifica el recurso al derecho penal.

III. LA PRISIÓN POR DEUDAS

El derecho penal elaboró el principio de intervención mínima apenas en este siglo, pero hace ya dos milenios que, interrogándose respecto a

⁹ *Ibidem*, p. 100.

los límites del poder punitivo del Estado, afirmó que nadie debe ser apisionado por el impago de deudas. La regla de que no debe haber prisión por deudas es, así, el primer límite histórico a la acción penal.

La responsabilidad patrimonial es el resultado de una larga evolución que ha substituido la ejecución en la persona por la ejecución en los bienes. En el derecho bárbaro, la persona responde corporalmente, y en primer término, de las obligaciones contraídas. Por un lado, la insolvencia se considera un crimen. El deudor que falta a la fe, al no pagar a su deudor, se distingue poco del ladrón. Por otro lado, para pagar con los bienes, es necesario, ante todo, que el deudor embargue la persona, pues el derecho de propiedad es un accesorio, una dependencia del estado personal civil. En todos los pueblos de la antigüedad, la ejecución presenta caracteres de sanción penal. En el derecho hebreo, indio, egipcio y griego, el deudor, y aun sus hijos, responde por la deuda con su cuerpo, pudiendo ser esclavizado y vendido.

La evolución histórica de la ejecución en el derecho romano presenta un interés especial, por encontrarse bien documentada y por la relación histórica que guarda con nuestro derecho. Esa evolución va desde la época de la Ley de las XII Tablas, en que se aplicaba íntegramente la prisión por deudas, mediante la institución procesal de las *manus injectio*, hasta el establecimiento del *pignus in causa judicati captum*, por la que la ejecución personal se transforma en real; a la persona sucede la cosa. Las invasiones germánicas vinieron a destruir el resultado de esta evolución. Durante la Edad Media se reconoció de nuevo la prisión y la esclavitud por deudas, e incluso el derecho del acreedor a matar a su deudor. Las cárceles privadas, que el derecho romano había hecho desaparecer, surgieron de nuevo. Después del año 1000, a medida que el derecho romano adquiría de nuevo autoridad y prestigio, empezó a actuar como fuerza civilizadora en contra de la ejecución personal. Pero la evolución, nuevamente puesta en marcha, había de ser lenta en cumplir su cometido. La ley IV de las Ordenanzas Reales de Castilla dice:

Si algún hombre, por deuda que deba, fuere metido en prisión, el acreedor mantengalo fasta nueve días, y no sea tenido de darle más, si no quisiere; pero si el preso más pudiere haber fiador, sea entregado al acreedor: de guisa que pueda usar de su menester y oficio; y de lo que ganare dele el acreedor que coma razonablemente; y de lo demás recaudel, y rescibalo en cuenta de su

deudor; y si oficio no hoviere, y el acreedor lo quisiere tener mantengalo, y sírvase del.

Por su parte, la Novísima Recopilación (ley XII del título XXVIII, libro XI) previene que, si al ejecutar no se encuentran bienes que embargar ni el deudor da fianzas suficientes, debe ser reducido a prisión. Apenas en el siglo XIX desaparece de nuevo en Occidente la prisión por deudas.

Para garantizar que este avance civilizador no se perdiera, una vez más, algunos países consagraron la prohibición de la prisión por deudas en sus leyes supremas. Entre ellos, México, en el artículo 17 constitucional, dispone: “nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”.

La aceptación unánime de este principio por la comunidad internacional llevó a incorporarlo en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 7.7 establece: “nadie será detenido por deudas”. Esta redacción otorga una garantía más amplia que la consagrada en nuestra Constitución, pues prohíbe, de forma genérica, la prisión por deudas, por todo tipo de deudas, eliminando el requisito de que éstas sean “de carácter puramente civil”. México se adhirió a esta Convención, promulgándola el 30 de marzo de 1981. Apareció publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 7 de mayo de 1981; tiene, pues, el carácter de ley suprema de la Unión que le otorga el artículo 133 constitucional.

Ahora bien, el tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado, el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, que es el Estado, y de otro lado, el deudor obligado a pagar. No hay diferencia de estructura jurídica entre la relación obligatoria tributaria y las relaciones obligatorias de derecho privado. El hecho de que el tributo sea una obligación de derecho público significa, únicamente, que el acreedor es el Estado, y que la finalidad o la función del tributo es la de satisfacer una necesidad pública. Pero en vano se busca una diferencia de estructura jurídica entre obligación tributaria y obligaciones de derecho privado.¹⁰

La teoría general del derecho de obligaciones, sin duda, con los precisos correctivos y adaptaciones, debe aplicarse también a la obligación tributaria, dado que ésta, en cuanto que es obligación, no es distinta a las

del derecho privado. La obligación tributaria, como toda obligación, tiene por contenido la realización de un deber de dar, en este caso pagar una determinada cantidad de dinero en concepto de tributo.¹¹

En consecuencia, cuando el CFF, en su artículo 109, fracción V, tipifica como delito la omisión de pago de la contribución de un ejercicio sin que exista una conducta defraudatoria, aplica prisión por deudas, violando la Constitución y los tratados internacionales suscritos por nuestro país.

IV. CONCLUSIÓN

El CFF sanciona como delito la conducta del contribuyente que omite presentar algunas declaraciones fiscales. Los tipos penales resultantes ignoran el principio de intervención mínima, pues sancionan penalmente conductas que no dañan ni ponen en peligro el patrimonio del fisco (artículo 111, fracción I del CFF), y que constituyen meras violaciones formales a la obligación de proporcionar informes a las autoridades hacendarias (artículo 111, fracción V del CFF). El Estado tiene a su disposición acciones y sanciones administrativas que bastan para proteger los intereses fiscales, y para sancionar al contribuyente. No se justifica el recurso al derecho penal.

Cuando el CFF (artículo 109, fracción V) tipifica como delito la omisión de pago de la contribución de un ejercicio, en ausencia de conducta defraudatoria, aplica prisión por deudas, violando la Constitución y los tratados internacionales suscritos por nuestro país.

Paradójicamente, la Secretaría de Hacienda jamás ha formulado que-rella, y que la Procuraduría General de la República jamás ha consignado a nadie por las conductas omisivas de las que nos ocupamos en este estudio.

La conducta del Estado en este caso únicamente puede ser calificada como de “terrorismo fiscal”. El Estado, atropellando los principios del derecho penal, violando la Constitución y rompiendo los compromisos adquiridos en tratados internacionales, hace víctima al contribuyente de una amenaza penal, únicamente, para motivarlo a ser un leal y puntual coadyuvante en los procesos de administración tributaria.

¹¹ García Martín, Luis, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*, Madrid, Trivium, 1990, pp. 32, 33 y 34.
DR. © 1998
Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México