

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL “EQUIPARADA” ES INCONSTITUCIONAL

Alberto del Río Azuara

ITER CRIMINIS – Revista de Ciencias Penales

Núm. 2 – Tercera época

Tlalpan, México – 2005

Pp. 67 - 86

<http://www.cienciaspenales.net>

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL 'EQUIPARADA' ES INCONSTITUCIONAL

Alberto DEL RÍO AZUARA*

El tipo penal, materia de este análisis, resulta inconstitucional de acuerdo con el autor, pues describe una conducta —el simple incumplimiento de deudas fiscales— sin que se agregue algún otro elemento que haga que el impago corresponda a la noción material del delito, como en el caso de la defraudación fiscal.

I. DESCRIPCIÓN TÍPICA Y GARANTÍAS VIOLADAS

El Código Fiscal de la Federación establece:

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.

Los artículos 17 constitucional y 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establecen la prohibición del encarcelamiento por incumplimiento de deudas. Dicha garantía constituye uno de los principios fundamentales del Derecho penal y es consecuencia del también principio esencial de intervención mínima, el cual debe regir y limitar el poder punitivo del

* Socio del Bufete Luengo Creel.

Estado, pues el Derecho penal sólo debe intervenir en los casos de ataques intolerables y en extremo peligrosos para los bienes jurídicos, y las otras perturbaciones del orden jurídico deberán ser objeto de otras ramas del Derecho; en este sentido, puede decirse que el Derecho penal debe ser subsidiario del resto del ordenamiento jurídico.

Por ello se explica que sea impune el incumplimiento de una deuda de varios millones de pesos y que se considere como delito, en cambio, un fraude de escasa cuantía.

El incumplimiento de una deuda, si bien es un hecho ilegal, carece de las características de gravedad y peligrosidad esenciales a los delitos, motivo por el cual el solo incumplimiento de una obligación no debe ser tipificado como delito y, en consecuencia, no debe ser sancionado con una pena de prisión, pues del cumplimiento de la deuda deben responder sólo los bienes del deudor, mas no su persona en un bien de máxima valoración: la libertad. Lo que diferencia al incumplimiento de una deuda con el fraude, y lo que provoca que una no sea delito y el otro sí, es el medio que emplea el sujeto activo para obtener el beneficio patrimonial: el engaño, la simulación, es decir, el ánimo fraudulento, el cual no se encuentra en el simple incumplimiento de una deuda, pues el deudor que no paga no engaña a nadie, sino que simplemente no paga.

Este criterio lo ha utilizado el Poder Judicial de la Federación para diferenciar al fraude con el simple incumplimiento de una deuda, pues ha reconocido que lo que el Derecho penal desvalora en el fraude (esencia del injusto) y por lo que aplicará la pena de prisión, no es que el autor de tal delito haya quedado a deber una cantidad de dinero, sino que su conducta estuvo encaminada a obtener un lucro indebido a fuerza de engaños.¹

¹ Lo ha establecido así el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis P. XXXII/96, cuyo rubro es "CHEQUE SIN FONDOS. EL ARTÍCULO 387, FRACCIÓN XXI, DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL, PUES NO ESTABLECE UNA PENA DE PRISIÓN POR DEUDAS DE CARÁCTER CIVIL".

Así, en estricto apego al principio de intervención mínima, el simple incumplimiento de una deuda no debe ser delictuoso, salvo en el caso que sea generado o en él subyazca un engaño, un fraude; en otras palabras, para que el incumplimiento de una deuda sea delito, debe concurrir algún otro elemento punible que sea éste el que en esencia desvalore el Derecho penal y que por él, precisamente, sea delictuoso ese incumplimiento. En el delito de defraudación fiscal, lo que el Derecho penal sanciona no es el incumplimiento de pago de los impuestos, sino el haber dolosamente engañado a la autoridad fiscal para no pagarlos, esto es, la esencia del injusto es precisamente el engaño, que provoca que la conducta escape del Derecho administrativo fiscal, para ser sancionada por el Derecho penal.

Los principios expuestos son parte fundamental del Derecho penal y son universalmente aceptados. En México se han elevado a escala constitucional (último párrafo del artículo 17) y se han recogido en los diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos que el Estado mexicano ha suscrito (como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 7.7).

El artículo 17 constitucional

El último párrafo del artículo 17 constitucional establece literalmente: Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.

La disposición emplea los vocablos "*de carácter puramente civil*", y por ello el Poder Judicial de la Federación tradicionalmente ha interpretado que un crédito fiscal no tiene el carácter de deuda civil para los efectos de la aplicación del artículo 17 constitucional porque el vocablo "*puramente civil*" está determinando una situación particular y concreta, cuya interpretación obliga a ser literal y, por consiguiente, la prohibición constitucional tiene sólo el alcance de relaciones de deudor-acreedor, que se generan en el campo del Derecho privado, que en este caso se refiere al civil, quedando desde luego fuera las relaciones entre deudor y acreedor cuando aquellas se generen por la aplicación de una ley de carácter público, teniendo en este caso la deuda que

resulte, inevitablemente, el carácter de público, en el sentido de opuesta a la de carácter civil o privado.

Es evidente que este criterio limitativo es incorrecto y debe ser abandonado por una interpretación del artículo 17 constitucional más abierta y, esencialmente, garantista, acorde con la evolución del Derecho penal, en la cual se considere que la disposición constitucional prohíbe la prisión por el incumplimiento de cualquier tipo de deudas y no sólo las reguladas por el Derecho civil. Soportan esta interpretación nuestras siguientes consideraciones:

a) El constituyente estableció como garantía individual, la prohibición de la prisión por el incumplimiento de deudas y utilizó el adverbio "*puramente civil*" para distinguir el simple incumplimiento de una deuda de aquel incumplimiento en el que subyace una conducta dañosa, o especialmente peligrosa (verbigracia, un engaño o simulación —desvalor de acción—) que provoca que el incumplimiento trascienda al ámbito del Derecho penal, porque Derecho punitivo no penará el incumplimiento de la deuda sino lo que sancionará será —precisamente— esa conducta peligrosa que ciñe al incumplimiento, la cual constituirá la esencia del injusto típico. En otras palabras, el constituyente empleó el vocablo "*deudas de carácter puramente civil*" no para diferenciar las deudas civiles de las reguladas por otras ramas del Derecho sino que el término "*civil*" lo utilizó en contraposición con el "*penal*", es decir, para distinguir la esencia del simple incumplimiento de una deuda —que no debe ser penado— de la esencia del incumplimiento delictuoso —que es penado—, como sucede con el fraude, pues en atención a la especial peligrosidad de la conducta o a los medios utilizados (engaño, simulación), se desvalora tanto ese incumplimiento (fraudulento) que se vuelve relevante para el Derecho penal.

En relación con esta argumentación, existe la tesis número 2a.XXXVIII/2002 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que reconoce estos principios y determina que el vocablo "*puramente civil*" que utiliza el artículo 17 constitucional no se refiere a la naturaleza de la deuda, sino que distingue la esfera penal de un simple incumplimiento de una deuda, frente al ámbito rele-

vante para el Derecho penal, cuando en el incumplimiento existe una conducta encaminada a obtener un lucro por medio del engaño.²

Cabe recordar que tradicionalmente, como sucedía a principios del siglo veinte —cuando fue redactada la Constitución Política— la contraposición del Derecho lo constituían el Derecho civil y el Derecho penal, motivo por el cual es razonable concluir que si el constituyente utilizó el término "*civil*" lo hizo para contraponerlo al "*penal*", y no para distinguir una deuda civil de una mercantil, o cambiaria, laboral, administrativa, o de una fiscal.

b) De no interpretar el artículo 17 constitucional como aquí se sostiene, es decir, si se limita la aplicación de la garantía sólo a las deudas reguladas por el Derecho civil, llegaríamos al absurdo que el incumplimiento de cualquier deuda que no sea "*puramente civil*" podría el legislativo tipificarlo como delito, es decir, constitucionalmente podría ser delito el simple incumplimiento de un pagaré (pues no es una deuda puramente civil, sino mercantil, específicamente cambiaria regulada por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito), o de una obligación bancaria (regulada no por el Derecho civil sino por el Derecho bancario), o de una obligación regulada por el Derecho bursátil, o el incumplimiento de una obligación laboral, o el incumplimiento de cualquier obligación prevista en cualquier ley administrativa, lo cual es absurdo y contrario a la esencia del Derecho penal, pues elimina la posibilidad de diferenciar la conducta relevante para las otras ramas del Derecho (a excepción del "*puramente civil*") de la conducta relevante para el Derecho penal.

Así, pues, resulta claro que el constituyente reconoció los principios elementales del Derecho penal de que hemos venido hablando (de intervención mínima, de desvalor de acción) y, por consiguiente, esta-

² La referida tesis aparece publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* con el rubro "FRAUDE GENÉRICO. EL ARTÍCULO 386 DEL CÓDIGO PENAL DEL DISTRITO FEDERAL QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PUES NO ESTABLECE UNA PENA DE PRISIÓN POR DEUDAS DE CARÁCTER CIVIL."

bleció como garantía individual la prohibición de la pena de prisión por el incumplimiento de deudas de cualquier naturaleza, motivo por el cual consideramos que la interpretación limitativa sobre el artículo 17 constitucional debe ser abandonada por una interpretación más abierta y, esencialmente, garantista, acorde con los principios básicos y con la dogmática penal prevaleciente.

El artículo 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos

El artículo 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos,³ conocida como Pacto de San José de Costa Rica, dispone literalmente lo siguiente:

Artículo 7. Derecho a la Libertad Personal.

7. *Nadie será detenido por deudas.* Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimientos de deberes alimentarios.

La Convención Americana reconoce los principios esenciales del Derecho penal y, en los términos más amplios y garantistas, prohíbe terminantemente la prisión por deudas. No distingue a qué clase de deudas se refiere, sólo dice deudas, motivo por el cual se deben entender incluidas toda clase de deudas (civiles, mercantiles, bancarias, laborales, administrativas, fiscales, etc.), claro está, con la única limitación que la propia disposición señala (las deudas por alimentos), pues es principio universal de Derecho que cuando la norma no distingue el intérprete no está autorizado a distinguir, máxime cuando la distinción pudiera traer aparejada la restricción de una garantía o, como en este caso, de un derecho humano.

³ Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. Entró en vigor el 18 de julio de 1978, de conformidad con el artículo 74.2 de la Convención. Aprobada por el Senado de la República el 18 de diciembre de 1980, ratificada por México el 24 de marzo de 1981. Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de mayo de 1981.

A diferencia del artículo 17 constitucional, cuya interpretación literal es limitativa en perjuicio del individuo y contraria a los principios básicos del Derecho penal, el artículo 7.7. de la Convención Americana debe ser interpretado en forma literal y, por consiguiente, la falta de un adverbio que delimite la naturaleza de las deudas a que se refiere debe entenderse en el sentido de que están incluidas toda clase de deudas (incluidas las fiscales), máxime que esta interpretación es acorde no sólo con la literalidad de los términos, sino también con la propia esencia del Derecho penal y de los derechos humanos.

Confirman la anterior conclusión las reglas sobre la interpretación de los tratados, previstas por la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, así como las directrices que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado a este respecto, principalmente en cuanto a la literalidad de los términos empleados por los instrumentos internacionales.⁴

Así, pues, aun cuando no se aceptara que la garantía prevista por el artículo 17 constitucional prohíbe la prisión por el incumplimiento de deudas de cualquier naturaleza (incluidas las fiscales), de lo que no existe duda es que la garantía establecida en el artículo 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos sí prohíbe la prisión por cualquier tipo de deudas, incluidas las fiscales pues sólo hace excepción de las alimentarias; por lo que con independencia de la interpretación disyuntiva del contenido de la garantía prevista por el artículo 17 constitucional, de conformidad con el artículo 7.7. de la Convención Americana, en nuestro Derecho no debe ser delito el incumplimiento de una deuda fiscal.

En relación con lo anterior, *el Poder Judicial de la Federación ha determinado que cuando los tratados internacionales amplían los derechos constitucionales, también deben aplicarse sobre las leyes federales:*

⁴ En la tesis 2a. CLXXI/2002, cuyo rubro es "TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975)".

Conforme al artículo 133 constitucional, la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. *Ahora bien, cuando los tratados internacionales reglamentan y amplían los derechos fundamentales tutelados por la Carta Magna, deben aplicarse sobre las leyes federales que no lo hacen, máxime cuando otras leyes también federales, los complementan.*⁵ (Cursivas del autor)

En relación con la interpretación sobre las disposiciones de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, también el Poder Judicial de la Federación ha determinado que aquélla debe realizarse siempre en forma amplia en beneficio del individuo:

El principio *pro homine*, incorporado en múltiples tratados internacionales, es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.⁶

Como puede apreciarse, en nuestros más altos tribunales ha surgido ya una tendencia, tímida tal vez pero inequívoca, de naturaleza garantista.

II. ALCANCE Y JERARQUÍA DE LAS GARANTÍAS

Jerarquía

Lo dispuesto por los artículos 17 constitucional y 7.7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos son ley suprema de toda la Unión,

⁵ Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*. Tomo: XX, Septiembre de 2004 Tesis: I.4o.A.440 A Página: 1896 Materia: Administrativa. Tesis aislada. TRATADOS INTERNACIONALES. SU APLICACIÓN CUANDO AMPLÍAN Y REGLAMENTAN DERECHOS FUNDAMENTALES.

⁶ Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: *Seminario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*. Tomo: XX, Octubre de 2004 Tesis: I.4°A.441 A Página: 2385 Materia: Administrativa Tesis aislada. PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN.

y se encuentra por encima de las leyes federales (incluido el Código Fiscal de la Federación), de conformidad con lo dispuesto por el artículo 133 constitucional y con la tesis P. LXXVII/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que tiene el rubro siguiente: "TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".

Alcance

Es opinión uniforme, que el alcance de estas garantías no se limita a constreñir a la autoridad jurisdiccional a que se abstenga de imponer la pena de prisión por deudas (pues es distinta del principio de legalidad), sino que obliga al legislador a no emitir normas que prevean como delito el simple incumplimiento de una deuda.

Lo dispuesto por los artículos 17 de la Constitución Política y 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos prohíbe terminantemente la aplicación de una sanción penal por el incumplimiento de una deuda, lo cual constituye una restricción a la esfera de competencia del Poder Legislativo, prohibiéndole que legisle para imponer al incumplimiento de una deuda —sea justificado o no— la calidad de delito. Corroboramos lo anterior lo dispuesto por el artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que expresamente dispone que el respeto de las garantías previstas por la Convención abarca también las medidas legislativas necesarias para hacer efectivos tales derechos.

Así, de formularse leyes que tipifiquen como delito el incumplimiento de una deuda, aquellas carecerán de validez constitucional en términos del artículo 133 de la Carta Magna, al contradecir las garantías establecidas en el propio artículo 17 constitucional y en el 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

III. TRATAMIENTO DADO A DIVERSAS CONDUCTAS DELICTIVAS EN MATERIA FISCAL

Como ya se ha establecido en este análisis, el tipo penal resulta violatorio de garantías constitucionales pues establece como delito el simple incumplimiento de deudas fiscales, ya que sanciona con pena de prisión al contribuyente que simplemente no pague los impuestos, sin agregar algún otro elemento más que haga que el impago corresponda a la noción material del delito, por lo que no se está en posibilidad de diferenciar la conducta relevante para el Derecho administrativo-fiscal de la conducta relevante para el Derecho penal. Se explica:

Las contribuciones son obligaciones

Primero, es necesario aclarar y fijar que las contribuciones (a que se refiere el delito) también son deudas, es decir, obligaciones.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política les da esa naturaleza:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De conformidad con el artículo 31 constitucional las contribuciones (incluidos los impuestos, en términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación) son obligaciones, por tanto son deudas, pues el término deuda significa el aspecto pasivo de la obligación, mientras que al lado activo se le llama crédito. *El Diccionario razonado de legislación civil, penal, comercial y forense*⁷ da las siguientes definiciones:

“OBLIGACIÓN. Un vínculo del derecho que nos constituye en la necesidad de dar ó hacer alguna cosa”.

⁷ *Diccionario razonado de legislación civil, penal, comercial y forense*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993.

“DEUDA. La obligación que alguno tiene que pagar, satisfacer ó reintegrar a otro alguna cosa”.

“CRÉDITO. La deuda que alguno tiene a su favor...”.

También la doctrina considera que las obligaciones fiscales, por ser obligaciones, participan de la misma estructura que cualquier otra obligación:

Existe el Derecho fiscal sustantivo o material que podemos llamar Derecho de las obligaciones fiscales; y por otro lado existe el Derecho fiscal administrativo que contiene normas que imponen deberes de actividad.

*El primero es un derecho de las obligaciones, con características peculiares por la esfera en la cual se desenvuelve y con finalidades de orden constitucional, teórico y práctico muy especiales, pero que es, sin duda, un derecho de las obligaciones, el que no se diferencia estructuralmente de la regulación de las obligaciones entre particulares.*⁸ (Cursivas del autor)

También el Poder Judicial de la Federación ha determinado que los créditos fiscales, aun cuando tienen su fundamento en una ley de orden público, son obligaciones en tanto que *constituyen una relación entre deudor y acreedor*.

El incumplimiento de la obligación

El delito en comento constituye un delito de omisión, de simple incumplimiento de la obligación de pagar contribuciones: “omitir presentar la declaración de un ejercicio, dejando de pagar la contribución correspondiente”.

Así, el tipo prevé como delito el no pagar la contribución que se adeude, *sin agregar otro elemento que haga que ese incumplimiento deba ser punible*, es decir, *pena únicamente el impago* situación ésta muy distinta a la de los demás delitos fiscales, en todos los cuales coe-

⁸ García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Información Fiscal*, México, Cárdenas, 1982.

xiste con el perjuicio al fisco federal (en la mayoría provocado también por el impago de la contribución que en realidad se adeuda), o bien provoca éste una conducta especialmente reprochable, intolerable, peligrosa, como el engaño en el delito de defraudación fiscal —artículo 108 del Código Fiscal de la Federación—, o bien, *la falsedad* en el delito previsto por la fracción I del artículo 109 del mismo ordenamiento punitivo, o *la simulación* en el delito previsto por la fracción IV del mismo artículo; *delitos en los cuales la esencia del injusto, es decir, lo que los hace ser delitos, radica precisamente en esta actuación fraudulenta, falsaria o simuladora y no en el simple incumplimiento o perjuicio al fisco.*

En relación con esto último, cabe precisar que el delito previsto por el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación es conocido equivocadamente como defraudación fiscal equiparada. Pero no es tal. La “maldenominación” se debe a que el delito es sancionado con las mismas penas que el de defraudación fiscal y *no porque contenga el elemento esencial de éste, que es el engaño, el ánimo fraudulento.* El delito de defraudación fiscal, previsto por el artículo 108 del mencionado código, establece:

Artículo 108. 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.

Así, los elementos del tipo penal del delito de defraudación fiscal son:

- a) Engaños, o aprovechamientos de errores; y
- b) Omisión total o parcial en el pago de una contribución, o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

De los elementos del tipo penal se desprende que la esencia del injusto de la defraudación fiscal, esto es, lo que el Derecho penal desvalora y lo que hace que dicha conducta sea delictiva, no lo constituye el impago de la obligación fiscal o el correlativo perjuicio al erario, sino que consiste en el engaño, en el ánimo fraudulento; pues si no

fuera así, no estaríamos en posibilidad de distinguir el simple incumplimiento relevante sólo para el Derecho fiscal, de una conducta tutelada por el Derecho penal. Con antelación hemos citado la tesis número P.XXXII/96 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que corrobora lo dicho: que en el delito de fraude no se sanciona el incumplimiento de una deuda, sino la conducta del sujeto encaminada a obtener un lucro indebido *mediante el engaño.*

Situación muy distinta a la que sanciona el delito previsto por el artículo 109 fracción y del Código Fiscal de la Federación, que sólo consiste en el incumplimiento del adeudo, pues quien causa un impuesto y está obligado a su pago mediante declaración y no presenta ésta (dejando así de pagar la contribución), no engaña a nadie (incluidas obviamente las autoridades hacendarías), sino que únicamente omite pagar.

Corrobora que la omisión de pagar no constituye un engaño, la tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA”.⁹

Es evidente que el delito cuya constitucionalidad nos ocupa, no sanciona una conducta fraudulenta, pues se reitera, quien simplemente omite pagar no engaña a nadie. Así pues, el delito previsto por el artículo 109 fracción y sanciona sólo el incumplimiento de las deudas fiscales, sin agregar otro elemento que haga que ese impago de contribuciones corresponda a la noción material de delito (como el engaño en el delito de defraudación fiscal).

Se insiste, el tipo penal sanciona sólo una conducta omisiva consistente en no pagar deudas fiscales, sin que pueda siquiera suponerse que el tipo —además de sancionar el impago de las contribuciones— sancione también la omisión de presentar la declaración respectiva (y que

⁹ Amparo directo 859/72, Amparo directo 148/72, Amparo directo 6168/71, así como la tesis: XV. 1o.24P emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito cuyo rubro es “DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES”.

sea esta omisión la esencia del injusto típico), puesto que las contribuciones que se dejan de pagar por omitir presentar la declaración, son aquellas que se pagan precisamente mediante declaración, de tal manera que respecto de ellas no presentar declaración y no pagar es exactamente lo mismo, ya que, se reitera, este tipo de contribuciones no se pueden pagar sino mediante declaración.

Los artículos 10 y 175 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado confirman lo dicho, esto es, que en las contribuciones que se pagan mediante declaración, la omisión de presentar ésta implica el impago de aquéllas, pues no se pueden pagar sino mediante declaración.

Caso muy distinto es aquel en el cual presentándose la declaración, mediante engaños se omite el pago total o parcial de lo que en realidad se adeuda, pues esta conducta —por el engaño— será constitutiva del delito de defraudación fiscal y merecerá ser penada.

Con base en lo anterior, es dable establecer que: *a)* existen contribuciones que se pagan mediante declaración; *b)* si no se presenta ésta no se pagarán aquéllas y viceversa, es decir, no se pagarán las contribuciones si no se presenta la declaración y, en consecuencia lógica; *c)* en este tipo de contribuciones no presentar declaración es lo mismo que no pagarlas; *d)* quien no presenta declaración y no paga la contribución que debe, no engaña a nadie, sino que simplemente incumple con su obligación de pago, a diferencia del supuesto en que se presenta declaración y mediante engaños o simulaciones no se pagan las contribuciones que en realidad se adeudan, conducta ésta constitutiva del delito de defraudación fiscal y merecedora de una pena.

Infracción administrativa versus tipo penal

Para probar que este tipo penal de omisión no se diferencia en lo más mínimo de la simple infracción administrativa-fiscal, a continuación se analizan los contenidos de las normas fiscales y penal en cuestión:

a) La conducta que tipifica como delictuosa el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación consiste en omitir presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, esto es, incumplir con la obligación fiscal de pago de contribuciones, nada más. Así, el contenido de la norma penal cuyo cumplimiento protege con la amenaza de una sanción criminal esta ley penal (en términos de la teoría de la normas de Karl Binding) no es otro que *quienes tienen la obligación de pagar contribuciones mediante declaración deben pagarlos mediante la presentación de la declaración correspondiente*;

b) Las obligaciones fiscales surgen en el ámbito del Derecho fiscal. Para demostrar que el tipo penal en cuestión no se diferencia en lo más mínimo de la simple infracción administrativa-fiscal, analicemos dos contribuciones que se pagan mediante declaración: el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. Los artículos 1, 106 y 175 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y 1 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), respectivamente, establecen la obligación de pagar dichos impuestos mediante declaración:

LISR:

Artículo 1. Las personas físicas y morales *están obligadas al pago del impuesto sobre la renta...*

Artículo 106. *Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México....*

Artículo 175. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, *están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.*

LIVA:

Artículo 1. *Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:*

...

Artículo 5

Los contribuyentes *efectuarán el pago del impuesto mediante declaración....*

c) Los artículos citados establecen la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado mediante declaración, obligación que es idéntica al contenido de la norma penal protegido por el tipo penal previsto por el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues éste sanciona penalmente la omisión de presentar la declaración del ejercicio con el correspondiente impago de las contribuciones respectivas, nada más, *sin agregar a la conducta típica otro elemento diferente del puro incumplimiento de las obligaciones fiscales.*

IV. VIOLACIÓN DE OTROS PRINCIPIOS

No obstante su esencial diferencia, el delito que aquí se ha analizado es sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, como ha quedado establecido en el capítulo precedente. Ello resulta también violatorio de los principios de retribución y proporcionalidad de las penas, establecidos en el artículo 22 constitucional. Jurídicamente es inadmisibles que se sancione igual una conducta omisiva de impago de deudas, que una conducta defraudadora. En palabras más simples: el particular que simplemente omitió el pago de contribuciones irá a la cárcel, con la misma pena y por el mismo tiempo, que el defraudador que dolosamente engañó a las autoridades para dejar de pagar sus contribuciones; lo cual resulta a todas luces injusto y desproporcionado.

Por otro lado, jurisprudencia¹⁰ del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corrobora lo fundado de los planteamientos jurídi-

¹⁰ Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: V, Junio de 1997, Tesis: P./J. 42/97 EQUIDAD TRIBUTARIA.

cos sobre la inconstitucionalidad aquí analizada, pues estableció —con carácter de jurisprudencia obligatoria— que el principio constitucional de equidad tributaria debe de regir la producción normativa, constituyendo una restricción al Poder Legislativo para que no emita normas que den un trato diverso a situaciones análogas o produzcan efectos iguales o semejantes para situaciones dispares. De conformidad con esta tesis de jurisprudencia, el principio de equidad tributaria rige a las leyes fiscales y opera no sólo en relación con las normas que fijan contribuciones, sino también para que cualesquiera situaciones que sean iguales reciban el mismo tratamiento, o bien, para que si no son iguales no reciban el mismo. En el mismo sentido se ha pronunciado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.¹¹

Es inconcuso que las leyes fiscales deben estar regidas por el principio de equidad tributaria, de tal manera que no existan normas que produzcan efectos jurídicos iguales para situaciones que no lo son.

Toda norma (incluidas las fiscales) se compone de dos elementos: un supuesto de hecho y una consecuencia por su incumplimiento (sanción). De conformidad con la tesis de jurisprudencia P./J.42/97 y con la tesis aislada 2a. XCV/2004, las normas fiscales *deben ser equitativas* tanto en las obligaciones que imponen (supuesto de hecho), *como en las sanciones que establecen por su incumplimiento.*

El Derecho establece diversos tipos de sanciones por la contravención a los mandatos que contienen las normas jurídicas, y la más grave que el sistema jurídico permite es la pena de prisión. Por ello, el legislador debe ser especialmente cauto al establecerla, y sólo imponerla en los casos de las conductas más graves y, cuando decida hacerlo, debe

IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

¹¹ Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: XX, Diciembre de 2004, Tesis: 2a. XCV/2004, Página: 560 EQUIDAD TRIBUTARIA. OPERA NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS SUJETOS PASIVOS DEL TRIBUTOS, SINO TAMBIÉN RESPECTO DE SITUACIONES QUE SI SON IGUALES DEBEN RECIBIR EL MISMO TRATAMIENTO.

ser equitativo y no penar de la misma manera conductas que no son iguales.

Como ha quedado dicho, el delito analizado tipifica la omisión de presentar la declaración de un ejercicio (con el correspondiente impago de las contribuciones), y al sancionar esta omisión con las mismas penas que el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación resulta claramente desproporcionado e inequitativo. Las dos conductas en cuestión *constituyen situaciones jurídicas dispares* que no debieron ser sancionadas de igual manera pues, se reitera, es inequitativo que se sancione al contribuyente que simplemente no pagó con exactamente las mismas penas con las que se sanciona a otro contribuyente que fraudulentamente engañó a la autoridad para no pagar.

CONCLUSIONES

El legislador tipificó como delito el simple incumplimiento de obligaciones fiscales, pues se reitera, el tipo penal previsto por el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación tiene el mismo contenido que los artículos 1, 106 y 175 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 1 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esta identidad en el contenido del tipo penal en cuestión con los artículos citados de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado *constituye una contradicción lógico-jurídica entre la separación material y formal del Derecho administrativo-fiscal y penal, de tal manera que no es posible distinguir la sola infracción fiscal de la conducta penalmente relevante*, pues exactamente la misma conducta, la obligación de pagar contribuciones mediante declaración, es su contenido; contradicción ésta que resulta violatoria, además de los artículos 17 constitucional y 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (y del principio de intervención mínima), de las garantías protegidas por los artículos 14 y 16 constitucionales.

Por otra parte, el contenido de las normas fiscales citadas frente a la descripción típica, representa la pérdida de identidad del Derecho penal, y sugiere que las autoridades crearon el delito en cuestión para subsanar debilidades en la recaudación fiscal. En efecto, el tipo penal analizado es relativamente nuevo —data de 1991— y su creación obedeció a que, antes de su existencia, quien no presentaba declaraciones (dejando de pagar las correspondientes contribuciones) no podía ser acusado de defraudación fiscal, puesto que no había incurrido en engaño alguno, sino que sólo había incumplido con una deuda. Y como remedio se optó en aquel entonces por legitimar una iniciativa del Ejecutivo, con lo cual se violaron principios esenciales del Derecho penal, las garantías establecidas en el artículo 17 constitucional y 7.7. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y convirtieron en delito el simple impago de deudas fiscales, con una penalidad que viola además los principios de retribución y proporcionalidad de las penas, establecidos en el artículo 22 constitucional.

Los impuestos deben pagarse: de eso no cabe la menor duda, y frente al no pago la hacienda pública tiene un abanico de posibilidades de las cuales echar mano, incluido el embargo, frente a los particulares. Pero mantener un tipo penal como el analizado no es admisible, frente al estado actual de los derechos humanos y a la moderna dogmática penal y constitucional, pues la conveniencia pragmática (o económica, como en el caso que nos ocupa) de las leyes penales debe estar por debajo de las garantías esenciales y de los derechos fundamentales, como lo es la prohibición del aprisionamiento por el incumplimiento de deudas, principio éste superior a la necesidad de remediar las insuficiencias recaudatorias de un Estado.