

## Delito de omisión en la presentación y pago en declaraciones

Rodolfo Jerónimo Pérez

Puntos Finos - Número 289/2019 - 01/08/2019

ANÁLISIS Y OPINIÓN

# Delito de omisión en la presentación y pago en declaraciones

E.F., P.C. FI. y L.D. Rodolfo  
Jerónimo Pérez, Integrante  
de la Comisión Fiscal del  
Colegio de Contadores  
Públicos de México



Colegio de Contadores Públicos  
de México



### INTRODUCCIÓN

La omisión en la presentación de declaraciones, dejando de pagar la contribución correspondiente, está considerada como delito de defraudación fiscal equiparable, el cual se encuentra previsto en la fracción V del artículo 109 del CFF.

Sin embargo, la manera en la cual está redactada esa norma ha originado dificultad para la autoridad tributaria para poder acreditar este delito y, en consecuencia, en el ejercicio de la acción penal, dado que como se verá más adelante, la redacción de la norma indica que se requiere la omisión tanto en la presentación de las declaraciones mensuales como en la del ejercicio, dejando de pagar la contribución correspondiente. La falta de uno de estos elementos ocasiona problemas de atipicidad del delito y, por supuesto, en diversos casos impunidad por parte de algunos contribuyentes.

Este tema ha llamado la atención de nuestro Máximo Tribunal, que el 25 de junio de 2019 emitió el comunicado 085/2019, en el cual expresa la intención de discutir en la siguiente sesión este tema, por lo cual resulta oportuno repasar lo que al efecto establece el CFF para este delito de omisión en la presentación y pago de las contribuciones.

Para entender la problemática actual es necesario ver las modificaciones más recientes que en ese sentido ha tenido el artículo 109 del CFF, y concretamente las efectuadas para el ejercicio 2012 en su fracción V, cuyo texto aprobado continúa vigente hasta el día de hoy.

## ANTECEDENTES HASTA 2011

Hasta el ejercicio 2011, la fracción V del artículo 109 del CFF, establecía textualmente lo siguiente:

**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.*

...

Como puede apreciarse, la redacción de esta disposición preveía como delito dejar de presentar por más de 12 meses la declaración de un ejercicio, dejando de pagar la contribución correspondiente, disposición que claramente se refería a los contribuyentes que causaran el impuesto sobre la renta (ISR), en donde sí existe la obligación de presentar y, en su caso, pagar el gravamen correspondiente, en la declaración del ejercicio. Disposición vigente en ese ejercicio y aún hoy.

Se enfatiza lo anterior:

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

...

*(Énfasis añadido.)*

Pues la redacción de la citada norma no prevé como delito el no presentar declaraciones, sino **el no presentarlas**, dejando de pagar la contribución correspondiente.

En efecto, la simple omisión en la presentación de declaraciones en todo caso constituirá una infracción por la cual será aplicable una multa en términos del CFF. No es delito toda vez que no hay una afectación material en el bien jurídico tutelado, que es la recaudación tributaria.

Sin embargo, como puede apreciarse, esta disposición era omisa respecto a los contribuyentes del impuesto al valor agregado (IVA), toda vez que, como se recordará, desde el ejercicio 2003 ya no existe la obligación de presentar la declaración anual de este gravamen.

En efecto, como se recordará, hasta el ejercicio 2001, los pagos del IVA eran de carácter provisional; es decir, se tenía la obligación de presentar pagos provisionales de ese gravamen a cuenta del impuesto del ejercicio y el IVA se causaba sobre la base de devengado, y al cierre del ejercicio se debía presentar también la declaración anual.

No obstante, primero mediante el artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2002, publicado en el DOF el 1 de enero de 2002, se modificaron indirectamente para ese año diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), entre ellas se estableció que la causación del IVA se haría en ese ejercicio sobre la base de "flujo de efectivo".

Asimismo, con la Reforma Fiscal realizada para el ejercicio fiscal 2003, la causación del IVA se estableció definitivamente sobre la base de flujo de efectivo, pero ahora mediante modificación directa en la LIVA, en lugar de referenciarla a través de la LIF. Esta última reforma fue publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2002, y trajo cambios adicionales, entre ellos que los pagos en este impuesto sean desde ese entonces mensuales y definitivos, lo que significa que ya no hay una declaración anual del IVA que presentar.

En este sentido, era notorio que a la luz del texto vigente hasta 2011, un contribuyente que omitiera la presentación de los pagos mensuales del IVA no se ubicaba en el supuesto de defraudación fiscal equiparable previsto en la fracción V del artículo 109 del CFF. Su conducta era atípica, lo cual constituía una grave omisión legislativa.

## INICIATIVA DE REFORMA PARA EL EJERCICIO 2012

Por lo antes mencionado, es que en la *Gaceta Parlamentaria* del 11 de septiembre de 2011 se propone la iniciativa de modificar el texto de la fracción V del artículo 109 del CFF, la cual entraría en vigor el 1 de enero de 2012. El texto propuesto quedaría como sigue:

**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 mensual o de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.**

...

*(Énfasis añadido.)*

Recordemos que en los ejercicios 2011 y 2012, además del ISR e IVA, se tenía la obligación de efectuar pagos provisionales y presentar declaración anual del impuesto empresarial a tasa única (IETU); obligación que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. Sin obviar por supuesto los casos en los cuales se tenga que causar el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS).

En este orden de ideas, el texto que se proponía modificar en la iniciativa de reforma para 2012 preveía corregir la omisión existente en la presentación y entero de pagos mensuales del IVA, y ahora lo que se sancionaría sería la omisión de presentar, por más de 12 meses, la declaración mensual del IVA, del ISR, del IESPYS o del IETU, en su caso, o la declaración de un ejercicio fiscal, es decir, la declaración anual del ISR o el IETU (obligación que estuvo vigente hasta el ejercicio 2013). En todos los casos, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Esta propuesta de reforma era gramaticalmente correcta, dado que el contribuyente que omitiera la presentación por más de 12 meses, de las declaraciones citadas y dejara de pagar el impuesto, automáticamente incurriría en el delito de defraudación fiscal equiparable, tomando en cuenta que la conjunción “o” es una copulación disyuntiva que significa *incurrir uno u otro supuesto, en cualquiera de los dos*.

### Reforma aprobada para 2012

De manera por demás inexplicable, el texto propuesto en la iniciativa fue modificada en su proceso de aprobación, cambiando la conjunción disyuntiva “o” por la conjunción “así como”, que tiene el carácter de una **coordinación copulativa**, por lo que el texto quedó finalmente redactado y aprobado de la siguiente manera:

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

...

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

...

*(Énfasis añadido.)*

Este cambio en redacción es el que fue finalmente aprobado en el Congreso de la Unión, el cual entró en vigor a partir de 2012 y permanece vigente hasta el día de hoy; y es lo que precisamente ha originado controversias en la aplicación de este tipo penal, toda vez que el “así como” representa una coordinación copulativa, tal como lo ha definido el *Diccionario* de la Real Lengua Española en los

siguientes términos:

*Así como. loc. conjunt. Introduce el último término de una coordinación copulativa. Asistieron al acto sus padres, sus hermanos, sus hijos, así como su anterior marido*

Puede apreciarse que el *Diccionario* de la Real Academia Española es preciso al señalar que el término “así como” representa una coordinación copulativa, lo cual implica que se deben cumplir **todas las condiciones**, como si se hubiera usado la conjunción copulativa “y”.

Siguiendo el ejemplo propuesto por el citado diccionario: *Asistieron al acto sus padres, sus hermanos, sus hijos, así como su anterior marido*, es decir, **asistieron todos** los mencionados.

En el mismo sentido se pronuncia Manuel Seco, de la Real Academia Española, al señalar lo siguiente:

*Así como se emplea como expresión de adición: Todos los hermanos, así como algunos vecinos, salieron en su busca. 1*

Así las cosas, en el caso de la conducta prevista en el modificado y vigente, hasta hoy, fracción V del artículo 109 del CFF la tipicidad se presenta cuando el contribuyente sea responsable por omitir presentar por más de 12 meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, **así como** las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

En este sentido, se entendería la omisión total de pagos provisionales y de la declaración anual para considerar la conducta típica, y todo esto originado por un lamentable error legislativo del ejercicio 2012, al cambiar el texto correcto propuesto en la iniciativa, el cual no requería cambio o modificación alguna, debiendo dejarse el texto propuesto tal cual en la iniciativa de reforma para 2012.

### **Comunicado de la SCJN**

A este respecto, cabe mencionar que la SCJN emitió el 25 de junio de 2019 el comunicado 085/2019 con el título: *CONSTITUCIONAL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA POR OMITIR PRESENTAR DECLARACIONES*, en el cual, de manera inédita en nuestro país, da “marcha atrás” y deja sin efecto la sentencia que había emitido una semana antes, relativa a la inconstitucionalidad del artículo 142, fracción I de la Ley de Instituciones de Crédito (LIC).

Para ello, declara procedentes los desistimientos presentados por el Ministerio Público Federal y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), respecto de los recursos de revisión interpuestos en contra de una sentencia de amparo dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito, en la que se declaró la inconstitucionalidad del numeral 142, fracción I de la LIC, relativa a la obtención de información financiera sin orden judicial.

No entraré al análisis del punto antes mencionado, por no ser objeto del presente trabajo, aunque sí resulta relevante citar para este tema, que en el mencionado comunicado 085/2019, la SCJN señala en su último párrafo, lo siguiente:

...

*La SCJN resolvió que dicho artículo no vulnera el principio de taxatividad, por lo que es constitucional. No obstante, en la siguiente sesión, el Pleno precisará si, para que se configure dicho delito, es necesario que el contribuyente omita presentar por más de doce meses, tanto las declaraciones que tengan carácter de definitivas, como las de un ejercicio fiscal, dejando en ambos casos de pagar la contribución correspondiente; o bien si basta con que se actualice sólo uno de esos supuestos.*

En mi opinión, resulta innecesario que nuestro Máximo Tribunal realice precisión alguna respecto al alcance del texto antes mencionado, debido a que, como se ha señalado a lo largo de este artículo, la disposición es desafortunada, pero clara en alcance, al menos en términos gramaticales de acuerdo con el *Diccionario* de la Real Academia Española.

Así, si no se dan todos los supuestos, entonces se tendrán problemas de atipicidad, y forzar la interpretación para un lado o para otro generará, como en otros casos, posibles abusos de autoridad

en algunos de éstos, o incluso impunidad en otros.

Lo anterior no implica de ninguna manera que aplauda la manera en la cual está redactada la norma; por lo contrario, considero que es una disposición, la cual debiera claramente modificarse, pero siguiendo el mecanismo legal que al efecto prevé nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Por tanto, se debe presentar la iniciativa correspondiente en la Cámara de Diputados –como Cámara de Origen– y que sea el Congreso de la Unión el que apruebe la modificación de la citada fracción V del artículo 109 del CFF, para dejarla como debe de quedar; es decir, cambiando la coordinación conjuntiva “así como”, por la conjunción disyuntiva “o”, con lo cual se generará claramente tipicidad por la omisión en uno u otro supuesto, sin que se requiera que se presenten ambos.

Esa modificación, al igual que otras que sin duda se requieren, como por ejemplo definir los mecanismos adecuados mediante artículos transitorios, implica que las personas que ejercen su voto en el Congreso de la Unión revisen con cuidado las reformas propuestas, para que se logre el fin recaudatorio, y de adecuado cumplimiento, las cuales permitan solventar los gastos públicos, tal como de manera mandatoria prevé la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, y siempre apegado al Estado de Derecho y de certeza jurídica que debe privar en nuestro país.

---

<sup>1</sup> Seco, Manuel. *Diccionario de dudas y dificultades de la lengua española*. 10a. edición. México. Real Academia Española. Editorial Espasa, p. 61

## CONCLUSIONES

Sin duda alguna, la omisión en la presentación de pagos provisionales o de la declaración del ejercicio, dejando de pagar las contribuciones correspondientes, debe ser una tarea que debe vigilar el Estado para que pueda cumplir su función social de solventar los gastos públicos y, a su vez, verificar el cumplimiento adecuado de todos los contribuyentes con ese gasto público, y cuando no sea así, presentar la denuncia correspondiente y que sean los tribunales los que definan si hay una violación a la norma.

Pero ese ejercicio de vigilancia y de aplicación del Derecho requiere también cumplir con los principios de legalidad y certeza jurídica que prevé nuestra CPEUM, y más cuando se debe pasar del ámbito administrativo, en el cual la autoridad fiscal es plena autoridad, hacia el ámbito penal, en donde cambia su papel y asume el de “víctima” como representante del Estado y debe para ello presentar la denuncia correspondiente.

Y si una disposición es errónea o puede generar impunidad, por la manera en la cual se encuentra redactada, como en el caso que nos ocupa, pues debe, sin duda, modificarse de inmediato, y más tomando en cuenta que han pasado ya siete años desde que entró en vigor la citada modificación al CFF. Pero hay caminos claramente marcados en nuestra Carta Magna, que deben empezar por una iniciativa de ley.

Hacerlo de otra manera, a través de nuestro Máximo Tribunal, implicará el riesgo de una interpretación forzada, para uno u otro lado, y posiblemente atendiendo más a las diversas consecuencias económicas, en perjuicio de la aplicación estricta de la ley, con las consecuencias que eso conlleva para nuestro Estado de Derecho, y en una posible afectación al principio de taxatividad que debe regir en materia penal, y garantizado por nuestra CPEUM. •