

LA PREVENCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

THE PREVENTION OF THE CRIME OF TAX FRAUD IN MEXICO

José Miguel Miranda Hernández*

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Evolución del delito de defraudación fiscal en México. 3. El delito de defraudación fiscal. 4. Situación actual de la defraudación fiscal en México. 5. Integración de un tipo más adecuado a la realidad penal. 6. Conclusiones.

RESUMEN

Un gran problema que enfrenta la autoridad tributaria mexicana en la actualidad es la defraudación fiscal por parte de los contribuyentes. Delito que se configura por el incumplimiento de obligación fiscal por parte del contribuyente al no realizar el pago correspondiente de impuestos. Esta negación por parte del contribuyente a contribuir al gasto público, tiene como causa principal el mal manejo de los impuestos que realizan los gobernantes. Las autoridades deben generar acciones que incentiven al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales, evitando de tal manera la evasión y la configuración de acciones delictivas.

ABSTRACT

A major problem currently facing the Mexican tax authority is tax fraud by taxpayers. Crime that is configured by the breach of tax obligation by the taxpayer by not making the corresponding tax payment. This refusal by the taxpayer to contribute to public spending, has as its main cause the mismanagement of taxes by rulers. The authorities must generate actions that encourage the taxpayer to comply with their tax obligations, thus avoiding evasion and the configuration of criminal actions.

PALABRAS CLAVE: defraudación fiscal, delito, incumplimiento, contribuyente.

KEYWORDS: tax fraud, crime, default, taxpayer.

*Licenciado en Derecho por la Universidad de Xalapa. Estudiante de maestría en Derecho Fiscal, por la Universidad de Xalapa, México. josemmirandah@gmail.com

1. INTRODUCCIÓN

El presente análisis, en un primer momento, proporciona los antecedentes del tipo penal de defraudación fiscal en México y la evolución del marco normativo que lo regula, partiendo desde la incertidumbre normativa y jurídica que atravesó México al independizarse de España, puesto que no contaba con un ordenamiento propio hasta la tipificación del delito de defraudación fiscal contemplado en el Código Fiscal de la Federación vigente. En un segundo momento, se menciona la tipicidad de la defraudación fiscal, definiendo el concepto y los elementos objetivos y subjetivos que la integran. Asimismo, se explica brevemente el gran problema que representa en la actualidad el delito mencionado y su impacto en el erario público de la nación. Esta reflexión finaliza con una propuesta por parte del autor, en relación con la integración de un tipo más adecuado a la realidad penal.

2. EVOLUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

La falta de un esquema tributario y la crisis que atravesaba México al independizarse del imperio español dieron como resultado los indicios de una mala cultura contributiva por parte de los sujetos obligados, que evitaba el pago de impuestos, cuya repercusión era una defraudación al fisco.

En nuestra nación, al examinar la evolución del delito de defraudación fiscal, Espinosa (2016) señala como antecedente directo la figura del fraude genérico, regularizada por primera ocasión en la época del

México independiente, específicamente en el Código Penal para el Distrito Federal de 1871, donde dicha figura jurídica era tipificada y castigada por el derecho penal común; posteriormente se extendió en toda la República Mexicana y se mantuvo vigente hasta el Código Penal de 1931.

Los postulados del esquema tributario de la Constitución Mexicana de 1857 prevalecieron en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917. Sin embargo, el hecho de no considerar la figura de coordinación fiscal, generó diversos problemas como: tributación múltiple, concentración de actividades locales, entre otros. Por tal motivo, el esquema tributario se reformó tomando como bases principales las propuestas de las Convenciones Nacionales Fiscales de 1925, 1933 y 1947, se integró y se simplificó, con lo que surgió la coordinación fiscal que rige al país. En 1948 se creó la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, la cual contemplaba por primera vez el tipo penal de defraudación fiscal, con el objeto de proteger a la hacienda pública.

Poco tiempo después, el Código Fiscal Federal de 1948, contempló la regulación del delito de defraudación fiscal, proporcionó un concepto genérico y, asimismo, se abrogó la ley anteriormente señalada que contemplaba este delito.

Posteriormente, en 1967 se publicó un nuevo Código Fiscal Federal, que comenzó a tener vigencia en abril del mismo año. Este señala, en el artículo 71, Capítulo IV del título II, el concepto de defraudación fiscal: "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche

errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto”.

Fue hasta 1982 que entró en vigor el Código Fiscal de la Federación vigente hasta la fecha, el cual derogó al denominado Código Fiscal Federal, y situó las infracciones y delitos fiscales en el Capítulo II del título IV, para así dar regulación y prever sanciones. Con el paso del tiempo, se le realizaron diversas adiciones y reformas, entre las que destacan las reformas de 1997, en las que se anexaron diversas calificativas y la de 1999 que elevó la defraudación fiscal y sus equiparables a categoría de delito grave, cuya consecuencia directa es el no beneficio de libertad bajo caución.

En la actualidad, el delito de defraudación fiscal se encuentra contemplado en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 108, título IV De las infracciones y Delitos Fiscales, capítulo I De las infracciones.

3. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Un gran problema que enfrenta la autoridad tributaria mexicana es la defraudación fiscal por parte de los contribuyentes. Delito que tiene como causa principal el incumplimiento de obligación fiscal por parte del contribuyente, al no realizar el pago de impuestos correspondiente. Otro factor influyente es la falta de cultura contributiva en la sociedad mexicana al imperar corrupción y deficiencia de gobernabilidad por parte de las autoridades, mismas que provocan inseguridades en los contribuyentes y los desaniman para

cumplir a cabalidad con sus obligaciones fiscales.

Al explicar la figura jurídica de defraudación fiscal, se debe resaltar principalmente el engaño que comete el contribuyente al fisco. Así como lo señala el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (2022) primer párrafo: “Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

Se entiende por tipicidad a la adecuación al tipo penal que se produce cuando la conducta del sujeto se encuadra exactamente en cada uno de los elementos del derecho delictivo. Castellanos (2020) señala lo siguiente:

No debe confundirse el tipo con la tipicidad. El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto (pág.167).

Lo anterior conlleva al siguiente cuestionamiento: ¿cuáles son los elementos que integran el delito de defraudación fiscal? En concreto, son los que se observan en el Cuadro 1.

Cabe destacar que el tipo penal de defraudación fiscal es un delito especial, ya que está previsto en una ley especial (en este caso, el Código Fiscal de Federación), por lo que al no estar contemplado en el Código Penal Federal (2023), el artículo 6° de dicho

Cuadro 1: Elementos del delito de defraudación fiscal

ELEMENTOS OBJETIVOS	
Sujeto activo	Lo integra el imputado con calidad de contribuyente o representante de este, en el caso de las personas morales, cuya conducta encuadra al tipo penal señalado.
Sujeto pasivo	En este caso es el fisco federal quien resiente directamente el daño, al dejar de percibir los ingresos que legalmente le pertenecen.
Conducta	Es de acción si se configura el uso de engaños y omisión cuando ocurre el aprovechamiento del error.
Resultado	Corresponde al resultado de daño material.
Nexo causal	El delito se provoca por el uso de engaños que emplea el sujeto activo para omitir el pago de contribuciones
Circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión.	Este delito no especifica una situación temporal para su comisión. Tampoco alude a un lugar típico, así como no aparece una circunstancia de modo.
ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	
Dolo	La esfera del dolo en el delito corresponde a la intencionalidad del sujeto activo.

Fuente: Elaboración propia con datos del Código Fiscal de la Federación (2022) y Castellanos (2020)

ordenamiento señala que se deberán tomar en su aplicación las disposiciones del Libro I y en su caso las conducentes del Libro Segundo.

En el delito de defraudación fiscal opera la figura jurídica de la prescripción, la cual está regulada por el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación (2022), que dispone lo siguiente:

El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años,

que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá. La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo del Código Penal Federal (2023), la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho código.

4. SITUACIÓN ACTUAL DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

La importancia que ha adquirido el tema de defraudación fiscal en el presente de la República mexicana se concatena con la baja recaudación de impuestos. Existen contribuyentes que encuentran en las mentiras y los engaños una forma fácil de evadir contribuciones y conservar la riqueza, sin tomar en consideración a quienes a diario, con esfuerzo y trabajo, cumplen con sus obligaciones fiscales. A estas personas se les conoce como defraudadores fiscales, puesto que se valen del engaño o de los errores de las autoridades para reducir o eliminar sus cargas tributarias. Por tal razón, la elusión y evasión constituyen el delito de defraudación fiscal.

El doctrinario Rezzoagli (2009) define elusión fiscal de la siguiente manera: “La elusión nace cuando el sujeto evita una norma tributaria o realiza alguna acción para que el resultado sea una obligación menor pero siempre amparado en alguna otra norma de cobertura” (pág. 5).

Por otra parte, Rodríguez (2001) establece: “La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla” (pág. 288).

En virtud de las definiciones anteriormente señaladas, se diferencia evasión fiscal de elusión fiscal, puesto que evasión constituye claramente una violación a la legislación que establece la obligación de contribuyente de pagar respectivas contribuciones al fisco.

Por otra parte, la elusión se encuentra en el filo de la legalidad utilizando recursos lícitos para disminuir la carga tributaria. No obstante, constituye una connotación negativa de la ética, por la búsqueda incesante de pagar menos impuestos.

Acorde a un estudio realizado por el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2021) en relación con la tasa de evasión fiscal de impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto al valor agregado, se recabaron los siguientes datos durante el periodo 2012-2016:

Cuadro 2. Tasa de evasión fiscal sobre ISR

AÑO	TASA DE EVASIÓN	PÉRDIDA RECAUDATORIA (MDP)	PÉRDIDA RECAUDATORIA (% DEL PIB)
2012	47.4	386,178	1.7
2013	44.9	368,383	1.6
2014	44.1	378,882	1.6
2015	30.0	269,059	1.1
2016	19.9	175,723	0.7

Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2021).

Cuadro 3. Tasa de evasión fiscal sobre IVA

AÑO	TASA DE EVASIÓN	PÉRDIDA RECAUDATORIA (MDP)	PÉRDIDA RECAUDATORIA (% DEL PIB)
2012	31.2	386,178	1.7
2013	29.1	368,383	1.6
2014	21.7	248,161	1.2
2015	19.4	269,059	1.1
2016	16.4	251,033	1.0

Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2021).

De los dos cuadros anteriores, se interpreta como parte de la recaudación debida que

se pierde a causa de la evasión fiscal. El incumplimiento de los contribuyentes en sus obligaciones tributarias distorsiona la equidad vertical y horizontal de los gravámenes, y disminuye los recursos que se pueden aplicar en políticas públicas. De igual manera, se observa en los dos casos, que la tasa de evasión ha disminuido en los últimos años. Sin embargo, aún representa un gran porcentaje de pérdida recaudatoria.

5. INTEGRACIÓN DE UN TIPO MÁS ADECUADO A LA REALIDAD PENAL

Después de una revisión exhaustiva al delito de defraudación fiscal, una propuesta del presente trabajo es adecuar el tipo penal acorde a las necesidades actuales de la sociedad, puesto que los contribuyentes tratarán escaparse de la ley y librarse del castigo, buscando demostrar que cumplieron con sus obligaciones tributarias debidamente.

La propuesta comienza en la frase “Uso de engaños o aprovechamiento de errores”, ubicada en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (2022), ya que esta parte del artículo especifica que deben ser dos o más elementos; es decir, el texto se encuentra en plural, por tal motivo, si un contribuyente cometiera un solo engaño o un solo aprovechamiento del error no se podría tipificar la defraudación fiscal.

En virtud de lo anterior, el delito no se configuraría, sino que solamente se trataría de una infracción administrativa. Aunque, de cierta forma, la infracción administrativa cubre el daño, no lo hace del todo, puesto

que el contribuyente se aprovecha indebidamente del órgano fiscalizador.

Si existe un aprovechamiento a favor del contribuyente, este debe hacerse cargo de las consecuencias que emanen de su actuar, pero al tener certeza de que se tratará solo de una sanción administrativa, burla no solo a la autoridad, sino que también a una sociedad entera, porque de ese actuar del contribuyente se deriva también un daño de carácter social, ya que se deja de cumplir con acciones que beneficiarían a una sociedad completa.

Previendo lo anterior, el tipo penal de defraudación fiscal previsto por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (2022) debería quedar de la siguiente manera: Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de uno o más engaños o el aprovechamiento de uno o más errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

De tal modo que, en cualquier caso, ya sea que el contribuyente use un engaño o se aproveche de un solo error, el delito se tipificará y, en lo consiguiente, creará en la mentalidad de los contribuyentes que, con solo realizar un acto en contra del órgano fiscalizador, podrán caer en un delito y, por lo tanto, se abstendrán de cometer ese tipo de actos para evitar ser perseguidos por las autoridades.

Otro elemento del tipo penal de defraudación fiscal que debe ser considerado de una forma diferente es el

apartado que se refiere a “La omisión total o parcial del pago de alguna contribución”.

Efectivamente, de este precepto se comprende que la omisión del pago debe resultar del uso del engaño o aprovechamiento de errores y, si esta se crea por su propia naturaleza; es decir, sin que estén de por medio los engaños o los errores, se estaría ante la misma situación anterior: recae en una sanción administrativa, de la cual se encarga la propia autoridad fiscalizadora y que deriva un requerimiento para actualizarse, que consiste en el pago de multas, pero de ninguna manera genera la comisión del delito.

Tomando en cuenta que la omisión parcial o total del pago de contribuciones implica un perjuicio al órgano fiscalizador y, por otro lado, un beneficio ilícito para el contribuyente, el tipo penal debe incluir, para ser considerado como delito, que la omisión se practique en tres o más pagos provisionales; en otras palabras, que si el contribuyente omite realizar los pagos provisionales durante tres meses o más, estaría cometiendo el delito; salvo lo contrario de lo que dispone el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (2022), de que si lo entera espontáneamente, sin que exista un requerimiento por parte de la autoridad, será responsable solamente del pago impuesto, las multas o recargos que le correspondan.

El motivo por el cual aquí se contempla la incorporación de este tipo penal es que se puede plantear que, si un contribuyente deja de realizar uno o dos pagos provisionales, se puede atender como causa un descuido,

pero si lo realiza por tercera ocasión o más, ya no se puede pensar de la misma manera, sino que existe una confabulación para obtener un beneficio y ocasionar un daño al órgano fiscalizador.

Por otra parte, conforme al análisis realizado al tipo penal de defraudación fiscal simple y calificada, se cita un texto de Ponce (2001):

Normalmente, quien comete defraudación fiscal, lo hace usando documentos falsos, omitiendo, expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que realiza, manifestando datos falsos para obtener una devolución a la que no tiene derecho, y asentando datos falsos en sus sistemas y registros contables, por lo que, en la mayoría de los casos, la defraudación fiscal será calificada, siendo muy difícil que se cometa el delito de defraudación fiscal simple.

Se entiende que el hecho de tipificar la defraudación fiscal calificada se hace con el objeto de aumentar la sanción cuando se vinculen otras disposiciones, así como las que se dan en la defraudación fiscal simple, pero algo que normalmente ocurre es que el contribuyente que consuma el delito de defraudación fiscal, lo realiza por medios como los que se señalan en la calificación del delito; por tal motivo, es improbable que se cometa la defraudación fiscal sin auxiliarse de la calificación del delito.

La única manera en que se podría tipificar el delito señalado, sin hacer uso de lo estipulado en el calificado, es que se presentara con uso de documentos que no sean falsos y solo se realicen

manifestaciones en la declaración, con la idea de pagar menos o, en definitiva, no pagar al órgano fiscalizador; acto que no se fugaría de la vista de la autoridad tributaria.

Asimismo, el doctrinario Ponce (2001) señala lo siguiente:

Si el engaño lo realiza únicamente en su declaración de contribuciones, caso en el cual dicho engaño será fácilmente detectado y demostrado por la autoridad fiscal, por lo que el defraudador fiscal no tendrá defensa alguna, ya que la comisión de este delito se demostrará con su propia contabilidad, misma que no coincidirá con el contenido de su declaración de impuestos, ya sea provisional, definitiva o del ejercicio, por lo que al no tener defensa, en un proceso penal sumario, en breve plazo ya se encontrará sentenciado y condenado como culpable.

En virtud de lo anterior, es conveniente resaltar al delito de defraudación fiscal solo en su noción de calificado, y señalar en dicha tipificación los presupuestos condicionados que tiene en la actualidad la calificativa de figura ilícita, reformando las sanciones previstas en el delito.

6. CONCLUSIONES

El delito de defraudación fiscal no solamente afecta las finanzas públicas de la República mexicana, sino que, además, ha desgastado la confianza de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones fiscales y que perciben un sistema tributario injusto. La falta de cultura tributaria es alarmante, pues denota la ignorancia de los contribuyentes respecto a los programas sociales que gozan: servicios públicos, seguridad y salud.

Las cifras actuales de contribuyentes que pueden tipificar el delito de defraudación fiscal son preocupantes, puesto que no contribuyen al desarrollo de una mejor sociedad. Lo anterior implica más personas sometidas a procesos penales y una escasa recaudación de contribuciones encaminadas al gasto público, que producen que se generen gastos en la persecución de esta conducta tipificada como delito.

Los contribuyentes, con la falta de compromiso del progreso y bienestar de la nación, generan más daño que la propia defraudación fiscal. La búsqueda de intereses particulares en sustitución del bien común debilita la confianza y responsabilidad del entorno donde se manifieste, así sea en el ámbito de gobierno, familiar o en la comunidad.

Las acciones del gobierno deben ir encaminadas a políticas públicas que den como consecuencia el uso eficiente de los recursos, dejando atrás la deficiencia y corrupción. Para esto, se deben difundir con mayor impulso las acciones del gobierno en el combate contra la defraudación fiscal, como es el caso de la transparencia y el rendimiento de cuentas. Así como también realizar una mejor redirección de los recursos públicos, que repercuta en infraestructura, cultura y educación; de manera que los contribuyentes se sientan motivados y confiados en cumplir cabalmente con las obligaciones fiscales.

Por otra parte, el desconocimiento de herramientas fiscales, así como los mecanismos y medios de difusión, contribuyen a la generalización del delito

de la defraudación fiscal, puesto que la ignorancia o resistencia contributiva influye en gran medida a que este delito se replique y aumente.

En virtud de lo anterior, una población comprometida con el pago de las contribuciones da como consecuencia el desarrollo y estabilidad del país; por lo que es trascendental trabajar desde un enfoque social-fiscal en contra de la defraudación, que incremente la confianza de la población y ataque la corrupción de todos los niveles de los sectores tanto público como del privado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Castellanos, Fernando. (2020). Lineamientos elementales de derecho penal. México: Porrúa.
- Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (CIEP) (2021). Ingresos públicos en México: Hacia un nuevo sistema fiscal. Recuperado de: <https://ingresosenmexico.ciep.mx/wp-content/uploads/2021/06/ingresos-en-mexico-2021.pdf>.
- Espinosa, Idalia, Patricia (2016). Evolución legislativa de la defraudación fiscal. Archivos de Criminología, Criminalística y Seguridad Privada. 6(15) 131-141. Recuperado de: <https://app.vlex.com/#vid/591835130>.
- Ponce, Alejandro. (2001). Estudio Práctico del Perdón Fiscal: Objetivos, requisitos, ventajas y desventajas. México: ISEF.
- Rezzoagli, Bruno, Ariel. (2009). Ilícitos tributarios Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. Amicus Curiae, 2(2), 1-7. Recuperado de: <https://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>.
- Rodríguez, Gregorio. (2001). Evasión Fiscal. Boletín Mexicano de derecho comparado. 34(100), 285-309. Recuperado de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derechocomparado/article/view/3673/4485>.
- Código Fiscal de la Federación (2022)
- Código Penal Federal (2023)