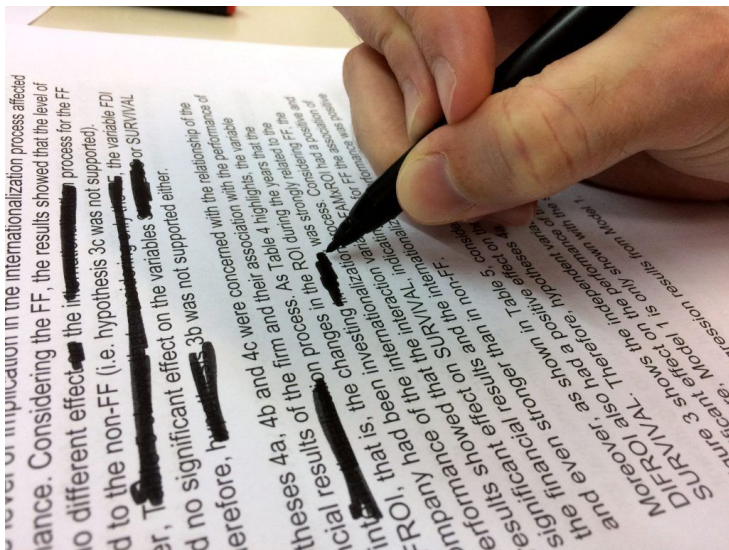


EL DELITO DE OCULTAMIENTO, ALTERACIÓN O DESTRUCCIÓN DE LA CONTABILIDAD



En la fracción III del artículo 111 del CFF se contempla como un delito sancionado con pena de 3 meses a 3 años de prisión a quien:

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

De acuerdo a esto, lo que se sanciona como un delito serían las siguientes conductas:

- a) Ocultar total o parcialmente los sistemas contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- b) Ocultar total o parcialmente los registros contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- c) Ocultar total o parcialmente la documentación relativa a los asientos contables, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- d) Alterar total o parcialmente los sistemas contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- e) Alterar total o parcialmente los registros contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- f) Alterar total o parcialmente la documentación relativa a los asientos contables, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- g) Destruir total o parcialmente los sistemas contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- h) Destruir total o parcialmente los registros contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- i) Destruir total o parcialmente la documentación relativa a los asientos contables, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Este delito está relacionado de manera exclusiva con los registros contables, sistemas contables y la documentación relativa a los asientos contables, en los casos en que el contribuyente lleva a cabo alguna de las 3 acciones tipificadas como delito, a saber, los oculte, los altere o los destruya.

Por lo que es necesario establecer el alcance de tales conceptos para determinar los casos en que se podría cometer el delito en cuestión.

En cuanto al concepto "Ocultar", las disposiciones fiscales son omisas en señalar los casos, o cuándo se estaría ocultando los registros contables, sistemas contables y la documentación relativa a los asientos contables, por lo que es necesario acudir al diccionario para conocer su significado. De esta forma, y según el Diccionario de la Lengua Española, editado por la Real Academia Española, el concepto "ocultar" (del latín occultāre), significa "Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista", esto es, impedir que una cosa se localice o hacer que una cosa material no sea advertida por los demás.

Por lo que para que se configure este delito, es necesario entonces que el contribuyente lleve a cabo una acción tendiente a esconder, tapar o encubrir a la vista de la autoridad fiscal los registros contables, sistemas contables o la documentación relacionada con los asientos contables, por lo que la simple omisión en presentar ante la autoridad, a requerimiento de ésta, dichos registros, sistemas o

la documentación relacionada con los asientos contables, no configura el delito en cuestión, ya que el no poner a disposición de alguien la información no significa que se esté ocultando.

Para ocultar o esconder algo es necesario que se tenga en posesión o que exista, ya que si no se posee o no existe es imposible ocultarlo o esconderlo, por lo que cuando el contribuyente no pone a disposición o no presenta a la autoridad fiscal la documentación contable que ésta requiere, porque alegue que no la tiene en su poder o cualquier otro motivo, tal conducta del contribuyente sólo se considera una infracción administrativa sujeta a ser sancionada con una multa, pero de ninguna manera se trata de un delito, a pesar de que en varias ocasiones la autoridad fiscal haya pretendido proceder como si así lo fuera.

Al respecto, podemos encontrar la siguiente Jurisprudencia por contradicción de tesis, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en donde se precisa que no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el contribuyente tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados.

Época: Décima Época

Registro: 2003260

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1

Materia(s): Penal

Tesis: 1a./J. 26/2013 (10a.)

Página: 729

DELITOS FISCALES. EL ELEMENTO TÍPICO "OCULTAR" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACREDITA POR EL SOLO HECHO DE QUE EL ACTIVO OMITA DESAHOGAR ÍNTEGRAMENTE LOS REQUERIMIENTOS DE LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE SUS REGISTROS CONTABLES, SINO QUE ES NECESARIO QUE DEL CÚMULO PROBATORIO SE ADVIERTA SU MANIFIESTA VOLUNTAD DE IMPEDIR LA CONSULTA. El mencionado artículo establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar. Ahora bien, para acreditar el elemento típico "ocultar", **no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados.** En efecto, el Código Fiscal de la Federación, **en sus artículos 85 y 86, prevé las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.** De lo anterior se advierte una **diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso, la ley castiga sólo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en "ocultar" dicha documentación.** Esto quiere decir que **a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estrategia para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual sólo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta estima merecen la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico nacional;** además, si la expresión "ocultar" se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación, entonces es necesario que el juzgador valore el material probatorio existente que permita concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una estrategia tendente a realizar la conducta. Contradicción de tesis 380/2012. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito. 30 de enero de 2013. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por lo que se refiere a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos en cuanto al fondo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 26/2013 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veinte de febrero de

dos mil trece.

Tal y como es posible inferir de lo resuelto por la SCJN en la jurisprudencia en comentario, en el CFF se regula como una mera infracción administrativa el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales, no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros, tal como sería la documentación relativa a los asientos contables, por lo que por sí sola tal conducta no implica la comisión de un delito, sino que sería necesario relacionar tal conducta omisiva con otras que integraran toda una estratagema para entorpecer o evitar las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Asimismo, también es interesante tener presente que el hecho de que la disposición legal donde se contempla este delito, no señale el significado o alcance del vocablo "ocultar", no viola el derecho de exacta aplicación de la ley ya que no provoca confusión ni es ambiguo, incierto o impreciso, pues sus acepciones no dejan en incertidumbre al gobernado, según resolución de la Primera Sala de la SCJN cuyo rubro y texto es del tenor siguiente:

Época: Décima Época

Registro: 2001291

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 1

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a. CLXVII/2012 (10a.)

Página: 481

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL DERECHO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL. Conforme al derecho de exacta aplicación de la ley penal, previsto en el tercer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no existe pena ni delito sin ley que los establezca; lo anterior implica que al prever las penas, la autoridad legislativa no puede sustraerse del deber de describir las conductas señaladas como merecedoras de sanción penal, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, pues ello es necesario para evitar confusiones en su aplicación o demeritar la defensa del procesado. En ese sentido, el artículo 111, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al señalar que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar, no viola el citado derecho constitucional, pues existe claridad en la descripción de todos los elementos que configuran al delito y, por tanto, el destinatario de la norma puede saber con precisión lo que está prohibido. En efecto, el elemento que integra el tipo penal relativo a quien oculte total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar tal clase de contabilidad, no implica imprecisión, **pues el vocablo "oculte", que constituye el verbo rector del tipo, no provoca confusión ni es ambiguo, incierto o impreciso, pues sus acepciones no dejan en incertidumbre al gobernado, ya que lo que sanciona el precepto legal es dejar fuera del ámbito de disposición de la autoridad fiscal los sistemas y registros contables, lo que puede acontecer cuando se escondan, tapen, o bien, se encubran a la vista**; de ahí que se configurará el antisocial si el agente no da a conocer o no pone a la vista los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Amparo directo en revisión 1057/2012. 23 de mayo de 2012. Unanimidad de cuatro votos. Ausente y ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea; en su ausencia hizo suyo el asunto Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

En lo que se refiere a la acción del contribuyente consistente en alterar los registros contables, sistemas contables o la documentación relativa a los asientos contables, ésta se refiere al hecho de que tales registros, sistemas o documentación sean modificados o cambiados por el contribuyente, aunque es claro que el delito no se configura por el hecho de rectificar un registro, en el sentido de modificar un registro que estaba equivocado, cambiándolo por el correcto, sino que más bien se relaciona con el hecho contrario, es decir, modificar o cambiar un registro contable que mostraba la realidad de una operación, a fin de que muestre una diferente.

Dicha alteración también podría darse en el sentido de cambiar los datos contenidos en la documentación soporte de los asientos contables y en el caso de los sistemas contables, tal conducta podría presentarse en el hecho de modificar los procesos que ordinariamente realiza a fin de que las operaciones reflejen una realidad distinta.

Por lo que se refiere a la destrucción de los registros contables, sistemas contables o la documentación relativa a los asientos

contables, esta conducta se relaciona con el hecho de dañar o inutilizar totalmente dichos registros, sistemas o documentos, es decir, que los mismos no puedan ser utilizados mas por el hecho de ser rotos, quemados, borrados, etc.

Por supuesto que para que se configure éste delito es necesario que el contribuyente haya actuado con dolo, es decir, con el conocimiento y voluntad de llevar a cabo la destrucción de los registros, sistemas o documentos, y no se configurará si la destrucción se llevó a cabo por negligencia, descuido o por caso fortuito o fuerza mayor.

Si los registros contables, sistemas contables o documentos relacionados con los asientos contables son destruidos por un incendio no intencional, o por eventos de la naturaleza, tales como una inundación, huracán, terremoto, etc., pues es claro que en tales situaciones no existirá el delito que en esta disposición se regula.

ASPECTOS A CONSIDERAR

- 1.- La conducta típica en el delito analizado consiste únicamente en ocultar, alterar o destruir los registros contables, sistemas contables o la documentación relacionada con los asientos contables.
- 2.- No se tipifica como delito el no llevar contabilidad o no contar con la documentación soporte de los asientos contables.
- 3.- El no entregar o poner a disposición de la autoridad la contabilidad y demás documentación relacionada, no se considera como que el contribuyente está ocultando la contabilidad, sino que para concluir en esto es necesario relacionar tal conducta omisiva con otras que integran toda una estrategia para entorpecer o evitar las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.
- 4.- Para que se configure este delito es necesario exista dolo por parte del contribuyente, por lo que sin este elemento no existe el delito.