

EL DELITO FISCAL DE NO ENTERAR LAS RETENCIONES DE IMPUESTOS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE MINIMA INTERVENCIÓN Y PROPORCIONALIDAD DE LA SANCIÓN



En la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación (CFF), se contempla como una conducta constitutiva del delito de defraudación fiscal equiparada el que el contribuyente omita enterar dentro del plazo legal correspondiente el monto de las contribuciones retenidas o recaudadas.

Tal dispositivo señala lo siguiente en la parte conducente:

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I?.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III a VIII??

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

De acuerdo a esto, el delito se comete por el simple hecho de que el contribuyente no entere dentro del plazo legal para ello, las contribuciones que hubiere retenido o recaudado, por lo que el delito se comete aún en el caso de que el contribuyente las entere con posterioridad a la fecha máxima para ello, ya que el tipo establece que basta con no enterar las contribuciones dentro del plazo legal otorgado para ello.

A primera instancia, esta situación sin duda hace pensar que el hecho de que tal conducta constituya un delito y no una mera infracción administrativa, es una exageración, es decir, la sanción atribuida (privación de la libertad) es desproporcional a la conducta tipificada, la cual consiste en una mera obligación formal de hacer un entero de contribuciones dentro de un plazo determinado, ya que no se sanciona el que nunca se haga el entero, sino simplemente el que no se haga dentro de un cierto plazo. Por lo que si el entero se realiza con posterioridad a tal plazo legal, aún hasta el momento en que la autoridad fiscal descubre la omisión al emitir un requerimiento al respecto, o ejercer facultades de comprobación, pues el posible quebranto al fisco se subsana y entonces bastaría con sancionar esta conducta con una multa y no con privación de la libertad.

El que la pena debe guardar proporción con la conducta que se sancione, es un mandato constitucional regulado en el primer párrafo del artículo 22 de la Constitución Política Federal, en donde se señala lo siguiente:

Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. **Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.**

(El texto en negrillas es nuestro).

Por lo que entonces **está prohibido en nuestro mundo jurídico el sancionar una conducta con una pena que no guarde proporción con la misma y al bien jurídico tutelado.**

Lo anterior es el fundamento del principio de proporcionalidad de las penas, en donde de manera implícita se contiene a su vez el principio de mínima intervención en materia penal, conforme al cual se debe diseñar un sistema de penas acorde o proporcional a la conducta y al bien jurídico tutelado, pero además en donde no toda conducta se sancione como un delito, y por consiguiente, aplicar una pena de privación de la libertad debe ser la última opción o alternativa para proteger al bien jurídico de que se trate, por lo que antes de ello se debe contemplar la posibilidad de utilizar medios alternativos de solución, incluso dentro del mismo orden penal. De esta forma, el principio de mínima intervención en materia penal implica que el derecho penal debe ser el último recurso de la política social del Estado para la protección de los bienes jurídicos más importantes, lo cual, a su vez, también configura el carácter subsidiario del derecho penal, el cual sólo debe ser aplicable cuando las demás soluciones o alternativas de control no resultan eficaces.

Bajo este orden de ideas, es posible entonces razonar que quizá la fracción II del artículo 109 del CFF se encuentre viciada de inconstitucionalidad al considerar una pena desproporcional (la privación de la libertad), a la conducta tipificada (no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas dentro del plazo legal), y que entonces no cumpla con el principio de proporcionalidad y mínima intervención en materia penal que se desprende del artículo 22 de la Constitución Política Federal.

Sin embargo, con fecha 6 de octubre de 2023, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) emitió tesis de jurisprudencia en donde concluye en que lo regulado en la fracción II del artículo 109 del CFF no transgrede el principio de mínima intervención en materia penal, previsto en el artículo 22 constitucional.

Dicha tesis de jurisprudencia es del rubro y texto siguiente:

Registro digital: 2027367

Instancia: Primera Sala

Undécima Época

Materias(s): Penal, Constitucional

Tesis: 1a./J. 135/2023 (11a.)

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Tipo: Jurisprudencia

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ DICHO DELITO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN EN MATERIA PENAL, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.

Hechos: El apoderado legal de una persona moral omitió informar a las autoridades fiscales dentro de los plazos que la ley establece, el impuesto sobre la renta que retuvo por concepto de ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio subordinado. Por tales hechos, fue vinculado a proceso por el delito de defraudación fiscal equiparable, previsto en el artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación. Inconforme, promovió juicio de amparo indirecto en el que reclamó el auto de vinculación a proceso, así como la inconstitucionalidad de dicho precepto. El Juzgado de Distrito del conocimiento negó el amparo respecto de la inconstitucionalidad de la ley. En contra de la sentencia se interpuso recurso de revisión.

Criterio jurídico: La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto prevé que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quien omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, no transgrede el principio de mínima intervención en materia penal o ultima ratio, previsto en el artículo 22 constitucional, pues su contenido no es desproporcional respecto al bien jurídico que tutela.

Justificación: El bien jurídico tutelado que protege el delito de defraudación fiscal, ya sea genérico o equiparado, es el sistema de recaudación tributaria, el cual es complejo, ya que abarca tanto al daño como al peligro que pueda sufrir la Hacienda Pública en su

finalidad de recaudar la materia tributaria y, con ello, perjudicar la obligación del Estado de cumplir con la distribución de la riqueza a través del gasto y los servicios públicos. Ahora bien, la recaudación pública y el adecuado funcionamiento del sistema de control establecido por la autoridad hacendaria son bienes jurídicos que no pueden entenderse si se analizan en forma aislada. Sin presupuesto y sin recursos, el Estado no puede cumplir con sus fines y obligaciones constitucionales, incluyendo la satisfacción progresiva de los derechos humanos y el adecuado funcionamiento de las facultades de comprobación que tienen un rol central en la prevención de diversos delitos que afectan los derechos y los bienes más importantes de los mexicanos. Es precisamente por esa circunstancia, que la investigación y sanción de estos delitos puede adquirir, en ciertos casos, un alto riesgo y complejidad, atento a la gravedad de estas conductas. Por tanto, el artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación cumple con el subprincipio de fragmentariedad, que deriva del principio de mínima intervención, ya que busca proteger la recaudación y el erario afectados cuando quien retenga o recaude contribuciones omita enterarlas a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establece. Esto es, tiene por objetivo proteger tanto la afectación real como la afectación potencial que pudo haber sufrido el Estado en su finalidad de recaudación. Asimismo, cumple con el requisito de subsidiariedad, que también deriva del principio de ultima ratio, pues en el último párrafo de dicho precepto se establece que no se formulará querrela si quien, encontrándose en los supuestos que enumera, entera 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 obligaciones fiscales. Como puede advertirse, el Estado no hará uso del ius puniendi de manera automática en el momento en que el particular incurra en dicha omisión, pues tiene la oportunidad de no ser perseguido por la vía penal si antes de que la autoridad fiscal lo descubra, enmienda su situación. En ese sentido, es claro que en la hipótesis reclamada sí se recurre primero a otros controles menos gravosos existentes dentro del sistema estatal antes de utilizar ?en definitiva? el derecho penal.

PRIMERA SALA.

Amparo en revisión 653/2022. Carlos Hernández López. 5 de julio de 2023. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Juan Luis González Alcántara Carrancá, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, y de la Ministra Ana Margarita Ríos Farjat. Ponente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles. Tesis de jurisprudencia 135/2023 (11a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintisiete de septiembre de dos mil veintitrés.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de octubre de 2023 a las 10:16 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de octubre de 2023, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.

Como es posible observar del texto de la tesis citada, se concluye o se asume el criterio de que lo previsto en la fracción II del artículo 109 del CFF, no transgrede el principio de mínima intervención en materia penal o ultima ratio, previsto en el artículo 22 constitucional, pues su contenido no es desproporcional respecto al bien jurídico que tutela.

Para arribar a tal conclusión, se consideró lo siguiente:

- 1.- Que el bien jurídico tutelado que protege el delito de defraudación fiscal, ya sea genérico o equiparado, es el sistema de recaudación tributaria.
- 2.- Que se le protege tanto del daño como del peligro que pueda sufrir la Hacienda Pública en su finalidad de recaudar la materia tributaria.
- 3.- Que cuando el contribuyente no entera las contribuciones retenidas o recaudadas dentro del plazo legal otorgado para ello, pone en peligro uno de los fines del Estado consistente en distribuir la riqueza a través del gasto público, ya que sin presupuesto ni recursos, no puede cumplir con ello.
- 4.- Que el artículo 109, fracción II, del CFF tiene por objetivo proteger tanto la afectación real como la afectación potencial que pudo haber sufrido el Estado en su finalidad de recaudación.
- 5.- Que se cumple con el requisito de subsidiariedad, que deriva del principio de ultima ratio, pues en el último párrafo del artículo 109 del CFF se establece que no se formulará querrela si quien, encontrándose en los supuestos que enumera, entera 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 obligaciones fiscales.
- 6.- Por lo que el Estado no aplica la norma penal de manera automática en el momento en que el particular incurre en la omisión, pues éste tiene la oportunidad de no ser perseguido por la vía penal si antes de que la autoridad fiscal lo descubra, enmienda su

situación.

7.- De esta manera, es claro que sí se recurre primero a otros controles menos gravosos existentes dentro del sistema estatal antes de utilizar en definitiva el derecho penal.

Por lo que conforme a esto, la Primera Sala de la SCJN reconoció la constitucionalidad del artículo 109, fracción II, del CFF, pues su contenido no es desproporcional respecto al bien jurídico que tutela, de ahí que no transgreda el principio de mínima intervención en materia penal o ultima ratio, previsto en el artículo 22 constitucional.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, es importante que los contribuyentes que se encuentren en esta situación consideren el criterio jurisprudencial emitido por la Primera Sala de la SCJN ya citado, y en los posibles recursos que se interpongan en contra del ejercicio de la acción penal por la comisión del delito de defraudación fiscal equiparada regulado en la fracción II del artículo 109 del CFF, donde se pretenda argumentar la inconstitucionalidad de dicha disposición por no respetar el principio de mínima intervención en materia penal, el argumento de inconstitucionalidad no debe basarse en el simple hecho de que al pagarse las contribuciones retenidas o recaudadas ya se subsanó el posible daño al erario, y que entonces sólo debe sancionarse al contribuyente con una multa y no con la cárcel, porque esa sanción es desproporcional, sino que deben hacerse valer argumentos distintos al ya comentado, ya que debemos recordar que un criterio jurisprudencial que en principio resulta obligatorio aplicar a casos futuros, puede no ser aplicable al confluir hechos distintivos y argumentos suficientes que permitan adoptar un criterio diferente para el caso concreto.