

EL DELITO FISCAL DE OMITIR EL ENTERO DE CONTRIBUCIONES RETENIDAS



En el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación (CFF) se contempla una diversidad de conductas constitutivas de un delito fiscal que serán sancionadas con las mismas penas aplicables al delito de defraudación fiscal, y que por ello son conocidas o denominadas como defraudación fiscal equiparada, aunque en realidad la naturaleza de tales conductas sea totalmente distinta a aquellas que dan origen a la defraudación fiscal, lo cual es natural y lógico ya que si tuviesen la misma naturaleza entonces hablaríamos de defraudación fiscal y no de un tipo delictivo distinto, como lo es la defraudación fiscal equiparada. Lo anterior, porque el delito de defraudación fiscal lo comete la persona que con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, con lo cual es claro que para configurar este delito se requiere que el contribuyente omita el pago de contribuciones, sea parcial o totalmente, mediante el uso de engaños.

Mientras que en las conductas tipificadas en el artículo 109 del CFF como de defraudación fiscal equiparada, en donde igualmente exista una omisión parcial o total en el pago de contribuciones, **no se requiere del engaño para que se configure el delito**, sino que sólo basta con que el contribuyente se coloque en el supuesto regulado para el caso en particular.

Por lo que en esta oportunidad vamos a abordar lo regulado en la fracción II del citado artículo 109 del CFF, en donde 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.

Como es posible observar de tal porción normativa, 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. Con lo cual 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.

Por lo que habría que estar a la disposición que señale el plazo con que cuenta el contribuyente para enterar las contribuciones retenidas o recaudadas en cada caso en particular, para determinar cuándo el contribuyente se ha colocado en el supuesto de comisión del delito de defraudación fiscal equiparada.

Al respecto, es necesario recordar la regla general contemplada en el artículo 6 del CFF, donde se señala que **las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas**, y que a falta de disposición expresa, en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

De acuerdo a ello, las contribuciones se pagan en la fecha o plazo que señale la disposición correspondiente, por lo que de manera específica, algunas de las situaciones contempladas en la Ley del ISR en donde el contribuyente tiene obligación de retener ISR, y el plazo con que cuenta para efectuar el entero respectivo, son las siguientes:

CONCEPTO

PLAZO DE ENTERO

FUNDAMENTO

Pago de sueldos y salarios

A más tardar el día 17 de cada uno de los meses de calendario

Artículo 96 LISR

Pago asimilado a salarios

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 94 LISR

Pago en una exhibición con cargo a la subcuenta de retiro, CEA y Vejez

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 96-Bis LISR

Pago de honorarios a personas físicas por parte de personas morales

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 106 LISR

Pago de arrendamiento a personas físicas por parte de personas morales

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 116 LISR

Pago de intereses por instituciones financieras

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 54 LISR

Pago de intereses en operaciones financieras derivadas

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención

Artículo 146 LISR

Pago a personas físicas con AE a través de plataformas tecnológicas

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención

Artículo 113-C LISR

Pago de premios

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 138 LISR

Pago de dividendos

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 140 LISR

Enajenación de acciones y otros bienes no consignados en escritura pública

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al de la operación.

Artículo 126 LISR

Pago a residentes en el extranjero

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Título V de la LISR

Mientras que en materia de IVA, las situaciones contempladas en la Ley respectiva en donde el contribuyente tiene obligación de retener IVA, y el plazo con que cuenta para efectuar el entero respectivo, son las siguientes:

OBLIGADOS

PLAZO DE ENTERO

FUNDAMENTO

Personas morales que reciban servicios independientes de personas físicas

A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención

Artículo 1-A LIVA

Personas morales que usen o gocen temporalmente bienes otorgados por personas físicas
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Personas morales que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Personas morales que reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Personas morales que reciban servicios prestados por comisionistas personas físicas
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Personas que adquieran bienes tangibles que enajenen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Personas que usen o gocen temporalmente bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 1-A LIVA

Residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen servicios digitales en plataformas tecnológicas, que operen como intermediarios en actividades realizadas por terceros.
A más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó la retención
Artículo 18-J LIVA

Mientras que en relación a contribuyentes a los que se les impone la obligación de recaudar el ISR, podemos encontrar los siguientes casos en la Ley del ISR:

OBLIGADOS

PLAZO DE ENTERO

FUNDAMENTO

Notarios, corredores, jueces y demás fedatarios con funciones notariales en operaciones de enajenación de bienes consignadas en escrituras públicas

Dentro de los 15 días siguientes a la firma de la escritura o minuta.

Artículo 126 LISR

Notarios, corredores, jueces y demás fedatarios con funciones notariales en operaciones de adquisición de bienes consignadas en escrituras públicas

Dentro de los 15 días siguientes a la firma de la escritura o minuta.

Artículo 132 LISR

Por lo que si el contribuyente no entera el impuesto retenido o recaudado dentro del plazo señalado en cada caso, por el motivo que sea, habría configurado el delito de defraudación fiscal equiparada, haciendo notar que el tipo delictivo señala que se omita enterar las contribuciones que ?hubiere retenido o recaudado?, es decir, que en realidad el contribuyente debe haber efectuado la retención o recaudación correspondiente, y luego haber conservado ese recurso al no enterarlo al fisco.

Por lo que si el contribuyente simplemente no retiene o recauda la contribución de que se trate, teniendo la obligación de hacerlo, no se colocaría en el supuesto tipificado como delito, y tal acción sólo sería una infracción sujeta a una multa, debiendo pagar de su patrimonio el monto que debió haber retenido o recaudado.

Por otra parte, el que el delito se configura por el sólo hecho de no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas dentro del plazo legal para ello, implica que **el contribuyente comete el delito de defraudación fiscal equiparada aunque haga el entero con posterioridad a la fecha máxima para ello.**

Lo anterior sin duda es alarmante, ya que para que el delito se consuma, basta con que el contribuyente que ha retenido o recaudado alguna contribución no la entere dentro del plazo legal por cualquier motivo, sea olvido, descuido, imposibilidad técnica, desconocimiento, etc, es decir, incluso por situaciones en donde no exista la intención de evadir el entero de lo retenido o recaudado, y que por ello lo haga con posterioridad a la fecha máxima, en el momento en que se haya dado cuenta del error, omisión o habiendo solucionado el problema técnico-práctico que le impidió hacerlo antes.

Sin embargo, y no obstante lo anterior, es importante señalar que **en el último párrafo del citado artículo 109 del CFF se contempla una excusa absolutoria para el contribuyente** que se encuentra en la situación mencionada, es decir, para el contribuyente que entera las cantidades retenidas o recaudadas con posterioridad a la fecha máxima para ello.

En tal porción normativa se establece que **no se formulará querrela contra el contribuyente que entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión**, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Tal disposición se encuentra redactada de manera imperativa, ya que establece que ?no se formulará querrela?, con lo cual esto no queda al arbitrio o criterio de la autoridad de que ella pueda determinar en qué casos si presentar querrela y en qué casos no hacerlo, sino que de manera general y sin que la autoridad pueda aplicar esta disposición de manera discrecional, **se establece en la Ley la**

orden para la autoridad de no formular querrela en contra de aquel contribuyente que habiendo cometido el delito de no enterar dentro del plazo legal las contribuciones retenidas o recaudadas, las entera de manera espontánea antes de que la autoridad lo descubra.

Con ello el contribuyente que no pretende evadir al fisco quedándose con recursos que no le pertenecen, como es el caso de las contribuciones retenidas o recaudadas, adquiere seguridad jurídica, ya que **basta con enterarlas de manera extemporánea, pero espontánea, para que evite el riesgo o contingencia de una posible acción penal en su contra** por no enterar dentro del plazo legal las contribuciones retenidas o recaudadas.

Y entonces ¿quién verdaderamente está sujeto a la posible acción penal por este delito?...Aquel contribuyente que de manera deliberada, con toda la intención, no quiere enterar las contribuciones retenidas o recaudadas y prefiere quedarse con esas cantidades por las razones que sean, es decir, aquel contribuyente que actúa con dolo en esta conducta omisiva. El contribuyente que sabe que tiene la obligación de enterar esas cantidades y que aun así decide no hacerlo.

Esto es, esta disposición de carácter penal no le debe preocupar al contribuyente al que se le pasó la fecha máxima de entero por error, imposibilidad técnica, descuido, alguna emergencia económica, etc, pero que posteriormente hace el entero con los recargos correspondientes, y obviamente antes de que la autoridad lo descubra, ya que en este caso la autoridad fiscal se encuentra imposibilitada por Ley a presentar una querrela por el delito cometido, y sin la querrela no se puede ejercer acción penal en contra del contribuyente al tratarse de un requisito de procedibilidad para esto.

Pero qué pasa si el contribuyente ha omitido el entero de contribuciones retenidas o recaudadas, y esto es descubierto por las autoridades fiscales al ejercer facultades de comprobación, por lo que es hasta ese momento cuando el contribuyente, haciendo uso de su derecho a corregir su situación fiscal, entera con recargos y actualización lo retenido o recaudado que había omitido?..Pues que el delito en comento ya se había configurado desde el día siguiente a aquel en que venció el plazo con que contaba el contribuyente para enterar las contribuciones retenidas o recaudadas, y que entonces se encuentra sujeto a la posibilidad de que la autoridad fiscal formule querrela por el delito y se ejerza acción penal en su contra, sin importar que ya hubiese enterado lo omitido, porque simplemente no lo hizo antes de que fuera descubierto por las autoridades fiscales, es decir, no hizo uso de la excusa absolutoria que el último párrafo del artículo 109 del CFF prevé, y mediante la cual el delito fiscal cometido no tiene repercusión penal.

En este escenario, y en el caso de que se ejerza acción penal en contra del contribuyente por este delito, una vez que se entera las contribuciones retenidas o recaudadas, junto a su actualización y recargos, más la multa correspondiente, **el contribuyente queda sujeto a que la autoridad fiscal, de manera discrecional, pueda otorgar el perdón y solicitar el sobreseimiento del proceso penal correspondiente**, conforme a lo establecido en el artículo 92 del CFF, pero esto, como se dijo, queda a criterio o arbitrio de la autoridad fiscal y de ninguna manera constituye una obligación para ella, por lo que puede ocurrir que no otorgue el perdón aun pagándose lo adeudado.

Por lo anterior, es de suma importancia que si el contribuyente tiene pendiente el pago o entero de contribuciones por cuestiones económicas, se preocupe por enterar primeramente las retenidas o recaudadas, si es que no puede solventar todo lo adeudado, ya que la omisión de su entero constituye un delito sobre el que se puede ejercer acción penal si la autoridad descubre la omisión o existe algún requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Mientras que el no pagar las contribuciones propias no constituye un delito, por supuesto, siempre y cuando no exista el engaño en ello, por lo que de ser descubierto por la autoridad sólo implicaría la imposición de una multa, pero no existe la contingencia del ejercicio de la acción penal por ello.