

## SI DECLARO POR ERROR INGRESOS ACUMULABLES MENORES A LOS REALES, ¿COMETO UN DELITO?



Es frecuente la duda entre los profesionales de la contaduría pública, que son los encargados de elaborar y presentar la declaración anual de sus clientes, o de las empresas donde laboran, en el sentido de que si por error se manifiesta en tal declaración un monto de ingresos acumulables menores a los reales, se habrá cometido un delito de carácter fiscal o no.

Lo anterior ya que la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación (CFF) contempla como una conducta sancionable con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, al hecho de consignar en la declaración fiscal ingresos acumulables menores a los reales o determinados conforme a las leyes.

Dicho ordenamiento legal establece lo siguiente:

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación a esto, aunque del texto legal transcrito sea posible observar que no existe mayor condición a cumplir para que se configure el delito previsto en el mismo, ya que sólo basta con que el contribuyente declare ingresos acumulables menores a los reales o determinados conforme a las leyes, sin que sea necesario alguna consecuencia o se precise que se haga con el afán de engañar a la autoridad, o alguna otra situación que nos indique que tal delito sólo se configurará bajo ciertas condiciones particulares y no en todos los casos en que el contribuyente declare ingresos acumulables menores a los reales, incluyendo en ello al caso en que tal manifestación se haga por error, o por cualquier otra situación ajena a la voluntad del contribuyente, pues es necesario precisar, antes que nada, que en todos los delitos fiscales debe existir el dolo como un elemento subjetivo imprescindible para su configuración, es decir, que **si no existe dolo en la conducta del contribuyente, pues no existe el delito.**

Lo anterior conforme a lo dispuesto en el Código Penal Federal (CPF) en relación a los delitos regulados en leyes especiales o ajenas a dicho ordenamiento penal, como es el caso del CFF, en donde se regulan de manera específica los delitos fiscales.

En el artículo 6 del CPF se establece lo siguiente:

Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

De acuerdo a esto, cuando se cometa un delito no regulado o previsto en el CPF, como sería el caso de los delitos fiscales que se encuentran previstos en el CFF, entonces se aplicará lo dispuesto en la ley especial, pero tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del CPF y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Dicho Libro Primero del CPF abarca del artículo 1 al artículo 122 del citado ordenamiento legal, por lo que lo dispuesto en tales preceptos debe ser tomado en cuenta en relación a los delitos fiscales y así encontramos que en el segundo párrafo del artículo 60 del CPF se señala lo siguiente:

Las sanciones por delitos culposos sólo se impondrán en relación con los delitos previstos en los siguientes artículos: 150, 167, fracción VI, 169, 199 Bis, 289, parte segunda, 290, 291, 292, 293, 302, 307, 323, 397, 399, 414, primer párrafo y tercero en su hipótesis de resultado, 415, fracciones I y II y último párrafo en su hipótesis de resultado, 416, 420, fracciones I, II, III y V, y 420 Bis, fracciones I, II y IV de este Código.

Tal disposición contempla los únicos delitos que serán sancionados penalmente por culpa, sin que sea necesaria la existencia del dolo en el actuar u omisión, por lo que cualquier otro delito no contemplado en esta disposición no puede ser sancionado penalmente por culpa, sino que **forzosamente requerirá del elemento del dolo para su existencia.**

Como es posible observar del texto transcrito, sólo se contemplan delitos regulados en el CPF, y no en algún otro ordenamiento especial, como lo es el CFF, por lo que entonces **todos los delitos fiscales requieren del elemento del dolo para su configuración**, no pudiendo aplicar el criterio de la culpa, es decir, del mero hecho de la realización del acto u omisión regulado en el texto legal correspondiente.

En nuestro caso, el mero hecho de que el contribuyente declare ingresos acumulables menores a los reales, sin que exista el dolo en ello, sino que tal manifestación se haya hecho por error, no configuraría delito, ya que el artículo 60 del CPF no incluye en su listado a tal conducta como de aquellas a las que se sancionará por la culpa, es decir, por el mero hecho de realizar la conducta prevista en el texto legal, en nuestro caso, por el mero hecho de asentar ingresos acumulables menores a los reales en una declaración fiscal.

Sino que para que el delito contemplado en la fracción I del artículo 109 del CFF se configure, es necesario que el contribuyente actúe con dolo, esto es, que tenga el conocimiento de que el manifestar ingresos acumulables menores a los reales en la declaración fiscal es un delito, y que aún sabiéndolo lo quiera o acepte, por las razones que sean, las cuales evidentemente representan un beneficio para el contribuyente y por ello lo hace, ya que por lógica natural, en la conducta en análisis, al manifestar en una declaración fiscal ingresos acumulables menores a los reales, pues en materia de ISR se tendrá una menor base del impuesto, y con ello una cantidad menor de impuesto a cargo, pero en realidad la motivación es irrelevante para la configuración del delito, ya que basta con que se reúnan los elementos de ?saber? y ?querer? (conocimiento y voluntad) para que el dolo exista en la actuación del contribuyente y con ello se configure el delito fiscal.

En este orden de ideas, mientras el contribuyente no haya querido el consignar en su declaración fiscal ingresos acumulables menores a los reales, no se configurará el delito previsto en la fracción I del artículo 109 del CFF.

Por supuesto que el dolo es difícil de comprobar, pero esto no debería preocupar al contribuyente, ya que en materia penal es la parte acusadora la que debe demostrarlo y no el imputado, el contribuyente en nuestro caso, el obligado a ello.