

OCULTAMIENTO DE CONTABILIDAD EN VISITAS DOMICILIARIAS

Por: Mtro. Ambrosio Michel Higuera

RESUMEN: El presente estudio se centrará en el análisis del delito de ocultamiento de contabilidad regulado por el artículo 111, fracción III del Código Fiscal de la Federación, su correcta aplicación y los elementos que configuran dicho delito.

PALABRAS CLAVE: Código Fiscal de la Federación, ocultamiento de contabilidad, delito, ocultar, conductas omisivas, facultad de comprobación, domicilio fiscal, autoridades fiscales, Servicio de Administración Tributaria, visita domiciliaria, principio de tipicidad, conductas ilícitas, principio de legalidad.

ABSTRACT: This study will focus on the analysis of the crime of concealment of regulated accounting for article 111, section III of the Federal Tax Code, its correct application and the elements that constitute the offense.

KEYWORDS: Federal Tax Code, concealment of accounting, crime, hide remiss conduct, faculty of verification, domicile, tax authorities, the Tax Administration Service, home visit, principle of criminality, illegal conduct, the principle of legality.

El delito de ocultamiento de contabilidad en las visitas domiciliarias se encuentra previsto en el artículo 111 fracción III del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

" Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres 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. (...)"

La citada fracción fue reformada mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1984, ya que anteriormente establecía: *" III. Destruya, total o parcialmente los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o fiscales, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos"*, por lo que con la reforma se ampliaron las hipótesis de la simple destrucción a otras dos más: ocultamiento y alteración.

¹ Maestro en Ciencias Penales por el INACIPE, Abogado egresado de la Escuela Libre de Derecho, Actualmente abogado litigante y titular del Despacho "Michel Abogados", S.C.; se ha desempeñado como: Subprocurador Fiscal Federal de la Federación, Director Corporativo Jurídico y Fiduciario del Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, Director General de Procedimientos Legales de la Tesorería de la Federación, así mismo ha desempeñado diversos cargos públicos en la PGR, PGJDF, Secretaría de Gobernación, entre otras.

De los verbos rectores que conforman el tipo penal, el que ha generado mayor controversia al momento de ser aplicado e interpretado en el caso concreto, es el relativo a "ocultar"; por lo cual el presente estudio se centrará principalmente en el mismo.

Los elementos del cuerpo del delito en la hipótesis que se analiza, son: a) Que una persona oculte, total o parcialmente, los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos; y b) Que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar tal clase de contabilidad.

Para la configuración del delito que nos ocupa es necesario acreditar el verbo rector consistente en "ocultar".

De acuerdo a lo previsto en el Diccionario de la Lengua Española, vigésima segunda edición, por "**ocultar**" se entiende: "*esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista*"; o "*callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad, es decir, se refiere a la acción de poner algo en un sitio secreto (esconder), cubrir algo de tal manera que no puede ser visto (tapar), impedir que algo llegue a conocerse (encubrir).*"

El Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado respecto al término ocultar, tratándose del delito de Depositaria Infiel, previsto en el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, estableciendo que se debe distinguir entre las acciones positivas y las acciones de corte negativo que implican un no actuar, en la tesis cuyo rubro es el siguiente: "**DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. LAS HIPÓTESIS CONTENIDAS EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 112 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON SUBSIDIARIAS A LA DEL PRIMERO, QUE ES LA FIGURA PRINCIPAL, Y NO SE TRATA DE UNA MISMA CONDUCTA**".²

Este criterio permite considerar que las conductas delictivas que contiene el segundo párrafo del artículo 112 se encuentran integradas por dos elementos objetivos alternos, uno que es de carácter positivo y otro de carácter negativo, que estriban en el ocultamiento del bien depositado o en la omisión de ponerlo a disposición de la autoridad competente, mismas que no se equiparan, ni deben confundirse.

Aplicando dicho criterio al delito previsto en el diverso artículo 111, fracción III del Código Fiscal de la Federación, queda claro que el verbo rector de la conducta típica, relativo a "ocultar"; supone necesariamente una acción, al tratarse de un elemento objetivo de carácter positivo y no puede acreditarse con una omisión consistente en "no proporcionar", "no suministrar", "no exhibir", "no mostrar" o "no dar a conocer"; toda vez que dichas conductas suponen omisiones o, dicho de otro modo, son elementos objetivos de carácter negativo diferentes a las conductas de hacer.

² 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVII, Mayo de 2003; p. 1219

Además, las conductas omisivas referidas tienen relevancia única y exclusivamente en el ámbito administrativo y son sancionadas como infracciones administrativas (mas no como delitos), de acuerdo a lo previsto en el artículo 85 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que señala que *son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, entre otras, el oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal; no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.*

No obstante lo anterior, ha sido práctica reiterada de la autoridad fiscal el formular querellas por este delito, pretendiendo acreditarlo con conductas de corte omisivo, consistentes en “no proporcionar”, “no suministrar”, “no exhibir”, “no mostrar” o “no dar a conocer”, por referir algunas, lo que se considera incorrecto, toda vez que el término “ocultar”, como ya ha sido señalado, supone una acción, mientras que las conductas anteriores suponen una omisión.

Se insiste en lo anterior, en virtud de que la mayoría de las querellas formuladas por los Administradores Locales Jurídicos del Servicio de Administración Tributaria, por el delito previsto en el artículo 111, fracción III del Código Fiscal de la Federación, relatan conductas omisivas como las referidas con anterioridad. Más aún, dichas autoridades fiscales anexan a su querella los documentos relativos a la visita domiciliaria o a la revisión de gabinete respectiva, en las cuales, en muchos de los casos, la autoridad fiscal previamente ya sancionó al contribuyente mediante la imposición de una multa, en términos de lo dispuesto en el artículo 85 fracción I del citado ordenamiento legal, por la comisión de conductas omisivas diversas al verbo rector “ocultar”.

De ahí que se considere ilegal y excesivo que se pretendan trasladar al ámbito penal conductas de carácter omisivo, dándoles una connotación positiva o activa, cuando, se insiste, dichas omisiones no se encuentran sancionadas como delitos.

Aunado a ello, se considera violatorio de garantías, toda vez que de acuerdo al principio de tipicidad, la conducta realizada debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida por el legislador, sin que sea lícito ampliar esta por analogía o por mayoría de razón, como indebidamente lo realiza la autoridad fiscal.

El principio de tipicidad, junto con el de reserva absoluta de ley, integran el núcleo duro del principio de legalidad en materia de sanciones, el cual se manifiesta como una exigencia de predeterminación normativa clara y precisa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes a cargo de la autoridad jurisdiccional, sin necesidad de recurrir a complementaciones legales.

Y para el Derecho Penal es indispensable que la conducta imputada se adecue con perfección a la hipótesis penal correspondiente, pues es lo que exigen los principios de tipicidad y taxatividad, tal y como se señala en el criterio jurisprudencial, cuyo rubro señala: **“NORMAS**

PENALES. AL ANALIZAR SU CONSTITUCIONALIDAD NO PROCEDE REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN CONFORME O INTEGRADORA.³ según el cual el empleo de prácticas interpretativas es inadmisibles en materia penal, en atención a las particularidades de tales principios, de acuerdo a los cuales las conductas punibles deben estar previstas en ley de forma clara, limitada e inequívoca, sin reenvío a parámetros extralegales.

No debe perderse de vista que, de haber querido el legislador sancionar penalmente el “no proporcionar”, “no suministrar”, “no exhibir”, “no mostrar” o “no dar a conocer” la contabilidad por parte del contribuyente a la autoridad fiscal, así lo hubiera plasmado en el texto del artículo 111 fracción III del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo hizo en el caso de las hipótesis previstas en el segundo párrafo del artículo 112 de dicho ordenamiento.

Afortunadamente y para evitar abusos por parte de la autoridad, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció en torno al tema que nos ocupa en la jurisprudencia por contradicción de tesis 26/2013, con el rubro: **“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 SÓLO HECHO DE QUE EL ACTIVO OMITA DES-AHOGAR 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”**.⁴

La tesis de mérito establece que: 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.

Y que el CFF, 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.

Asimismo, dice que: 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.

Dicha tesis de jurisprudencia determina un criterio definitivo de interpretación por parte de nuestro Máximo Tribunal en cuanto a lo que debe entenderse por la conducta “ocultar” la con-

³ 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Abril de 2009; p. 1124

⁴ 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1; Pág. 729

tabilidad durante las visitas domiciliarias, que sanciona el artículo 111, fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues sustancialmente establece que:

- 1) 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.
- 2) Que se advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso: el no proporcionar la contabilidad (artículos 85 y 86 del Código Fiscal de la Federación) la ley lo castiga solo con multa y, en el segundo, es decir, en caso de una conducta activa de ocultar, sí se sanciona con pena de prisión.
- 3) Que a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estratagema 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 solo 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.

De ahí que sea válido concluir que el legislador precisó dos hipótesis diversas en el Código Fiscal de la Federación, la primera prevista en el artículo 85 fracción I, que se refiere a una omisión consistente en **no proporcionar la contabilidad** o parte de ella y que **constituye una infracción administrativa**; la segunda prevista en el numeral 111 fracción III, que prevé un delito, el que se concretiza **sólo** cuando el sujeto **oculta 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, advirtiendo con ello que se trata de **hipótesis diversas no incluyentes entre sí**.

Cabe advertir **además** que el ocultamiento, total o parcial, de sistemas y registros contables, así como de la documentación relativa a los asientos respectivos **supone la existencia previa** de los mismos, toda vez que, si el supuesto fuera que el contribuyente no exhibe dicha información a la autoridad fiscal debido a que no cuenta con la misma, dicha conducta no actualiza la figura delictiva, ya que solo se puede ocultar lo que existe, en este caso, los sistemas, registros contables y la documentación relativa a los asientos respectivos, mas no así lo que no existe, caso en el cual estaríamos ante la comisión de una infracción administrativa consistente en "*No llevar contabilidad*", prevista en el artículo 83 fracción I del Código Fiscal de la Federación, pero no ante la comisión del delito.

Por último, se debe señalar que **el delito en cuestión supone para su actualización que la acción recaiga no solo en los sistemas y registros contables, sino también a la documentación relativa a los asientos respectivos, toda vez que la descripción típica del delito en cuestión así lo contempla al utilizar la frase "así como", que supone una conjunción copulativa**, por lo que en caso de que el ocultamiento se realice únicamente respecto de los sistemas y registros contables y no así de la documentación relativa a los asientos respectivos o viceversa, el referido delito no se actualizará.