

2010
AGOSTO 2010

46
2ej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**



**"LA DEFRAUDACION FISCAL
EN MEXICO"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A:
ROGELIO MONTOYA GOMEZ

ASESOR:
C. P. BENITO RIVERA RODRIGUEZ

CUAUTITLÁN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1995

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"La Defraudación Fiscal en México"

que presenta el pasante: Rogelio Montoya Gómez.
con número de cuenta: 7809233-4 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 11 de Octubre de 1975

PRESIDENTE	<u>C.P. Rafael Delgado Colón</u>
VOCAL	<u>L.D. Jorge López Garduño</u>
SECRETARIO	<u>C.P. Benito Rivera Rodríguez</u>
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Juan Manuel Cano Guarnert</u>
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Mario López.</u>

A MIS PADRES:

IGNACIO Y DOLORES

CON TODO CARIÑO Y AGRADECIMIENTO, PORQUE CON SUS ESFUERZOS, SUFRIMIENTOS, PRIVACIONES Y ALEGRÍAS ME PERMITIERON ALCANZAR UNA FORMACION.

A MI ESPOSA:

JOSEFINA

A MIS HIJAS:

**VERONICA
Y
ARELI**

POR SU CARIÑO Y APOYO AL ALENTARME EN MIS ESTUDIOS.

A MIS HERMANOS Y AMIGOS:

POR EL INAPRECIABLE VALOR DE SU AMISTAD.

LA DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO.

I N D I C E

	Pags.
INTRODUCCION	
ANTECEDENTES	1
CAPITULO PRIMERO	
I.- CONCEPTOS GENERALES.	5
1.1. ANTECEDENTES LEGALES EN MEXICO	5
1.2. GENERALIDADES.	9
1.3. DEFINICION DE DELITO.	16
1.4. CONCEPTO LEGAL DEL DELITO DE FRAUDE.	21
1.5. CONCEPTO DE TIPIFICACION.	27
1.6. DEFINICION DE DEFRAUDACION FISCAL.	30
1.7. LA PENA CORPORAL COMO FORMA DE RESTITUIR EL PERJUICIO OCASIONADO.	34
CAPITULO SEGUNDO	
II.- ANTECEDENTES PARA DETERMINAR LA COMISION DE DELITO.	37
2.1. ACTO A TRAVES DEL CUAL SE CONOCIO LA CONDUCTA DELICTIVA.	42
2.2. DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES.	44

2.3.	VALORACION DE LAS PRUEBAS DETERMINANTES.	45
2.4.	ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.	46
2.4.1	CONDUCTA FALAZ.	48
2.4.2	DISPOSICION PATRIMONIAL.	51
2.4.3	PERJUICIO AL FISCO	52
2.5.	UBICACION DEL SUJETO ACTIVO Y PASIVO EN LA COMISION DE UN DELITO.	55
2.5.1	UBICACION EN CUANTO A TIEMPO, LUGAR Y ESPACIO.	56
2.6.	DETERMINACION DEL ENGAÑO.	67
2.6.1	ENGAÑO SIMPLE.	68
2.6.2	ENGAÑO MAQUINADO.	69
2.6.3	CONCEPTO GENERAL DE ACTOS SIMULADOS.	69
2.6.4	DELITOS EQUIPARABLES A DEFRAUDACION FISCAL.	71
2.6.5	AGRAVANTES DE LAS CONDUCTAS DELICTIVAS.	73
2.6.6	DELITO CONTINUO	75
2.6.7	DELITO CONTINUADO	75
2.6.8	TENTATIVA.	77

CAPITULO TERCERO

III.-	PROCEDIMIENTOS GENERALES PARA EL CASO PENAL.	81
3.1.	ANALISIS DE PRUEBAS.	88
3.2.	ACOPIO DE ELEMENTOS PROBATORIOS.	92
3.3.	PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL.	93
3.4.	ELABORACION DEL DICTAMEN TECNICO CONTABLE.	96

CAPITULO CUARTO

IV.- DETERMINACION Y DECLARATORIA DEL PERJUICIO FISCAL Y QUEBRANTO.	100
4.1. ACTUALIZACION DE LAS CIFRAS HISTORICAS Y SUS EFECTOS.	104
4.2. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL.	109
4.3. ELABORACION Y PRESENTACION DEL PERJUICIO FISCAL.	112
4.4. EL PERDON FISCAL	115
4.5. LIBERTAD BAJO FIANZA O CAUCION.	119
4.6. CASO PRACTICO	124
CONCLUSIONES.	167
BIBLIOGRAFIA.	173

INTRODUCCION

El presente trabajo se refiere en forma específica a las funciones que lleva a cabo la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.- Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización.- Administración de Asuntos de Defraudación Fiscal y de Fuentes Ilícitas de Ingresos, para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Se pretende asimismo, dar a conocer las áreas revisoras que cuentan con los lineamientos que les permitan detectar a los contribuyentes cuyas acciones u omisiones se consideren como constitutivas del delito de defraudación fiscal o sus equiparables así como el procedimiento a seguir en esta materia, determinando cuales son los elementos y pruebas necesarias recabar, indispensables para la formulación del Dictamen Técnico Contable de defraudación fiscal. Buscando también una mayor participación de las áreas operativas a nivel regional, en todo lo relativo al trámite de asuntos de defraudación fiscal y en especial a lo referente a la formulación de los Dictámenes Técnico Contables que sirven de base para la formulación de la querrela ante la Procuraduría General de la República.

Es importante recalcar que será necesario el decidido apoyo de las áreas operativas a nivel regional, en lo referente a la capacitación del personal que en lo futuro va a encargarse del desahogo de los asuntos de defraudación fiscal y al alto grado de confidencialidad que de la información debe mantenerse.

Por otro lado, los últimos años la autoridad hacendaria ha puesto mayor atención por mantener una permanente vigilancia del pago oportuno de las contribuciones que tienen que enterar los contribuyentes, ya que estos recursos son la mayor fuente de financiamiento económico para que el Estado cubra los gastos en que incurre para

proveer a la sociedad de satisfactores. Después de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, se ha descubierto que algunos de ellos incurrieron en el delito defraudación fiscal, por lo que pretendemos que los contribuyentes conozcan las consecuencias de sus actos (delito de defraudación fiscal) y de que a través de la ejemplificación permanezca latente en el ánimo de todos ellos el peligro que representa el dejar de cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales, independientemente del lugar en que se encuentre domiciliado, de su giro, actividad o de su nivel de ingresos. Todo lo antes señalado permitirá un importante avance en la erradicación de conductas o prácticas tendientes a evadir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

ANTECEDENTES

Toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción. Generalmente los ilícitos se clasifican en civiles y penales, se distinguen por la diferente responsabilidad que generan.

Los ilícitos civiles producen el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño.

Los ilícitos penales producen la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo represiva, intimidatoria y punitiva.

Delito: Es una acción u omisión contraria a la Ley, contravención a una conducta prohibida u ordenada por razones de convencimiento o utilidad pública.

En general, infracción es toda transgresión o incumplimiento de una Ley que como hemos dicho, debe ser sancionado, sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases documentales del derecho penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción, esté previamente descrita en la Ley y declarada ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho u omisión declarado ilegal y sancionado por una Ley.

No todas las infracciones tienen las mismas características, ya que por lo regular del tipo de infracción depende el tipo de sanción. Se han encontrado diversas clasificaciones que es pertinente conocer. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:

a) **Delitos y faltas.** Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial, las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

b) **Instantáneas y continuas.** Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

c) **Simple y complejas.** Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

d) **Leves y graves.** Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la Ley pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

La diferencia entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito.

La infracción tributaria es cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, en las cuales el sujeto pasivo es la Administración Pública.

En las infracciones tributarias el ofendido es, en primer lugar la colectividad organizada jurídicamente en el estado, y en una forma indirecta y secundaria pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación.

Las infracciones pueden distinguirse en dos tipos:

1.-Aquella que viola bienes jurídicos individuales sin que se afecten los bienes jurídicos de la colectividad, como puede ser el incumplimiento de un contrato.

2.-Existen otras infracciones que también afectan a un individuo en lo particular, pero que simultáneamente afectan bienes jurídicos que son fundamentalmente de la vida social organizada por el derecho, como puede ser el robo a un particular.

Las primeras constituyen ilícitos civiles y las sanciones son fundamentalmente, la nulidad, el cumplimiento forzoso y la indemnización, cuya finalidad es reparar o compensar el daño causado.

Las segundas constituyen ilícitos penales y la sanción consiste en indemnizar, reparar el daño o pena privativa teniendo como finalidad un efecto represivo, intimidatorio y punitivo.

DIFERENCIAS ENTRE DELITO E INFRACCIÓN

La Infracción:

Es el género, generalmente se sanciona con multas. Las infracciones administrativas generalmente son sancionadas por el Poder Ejecutivo.

El Delito:

Es la especie, es sancionado y juzgado por el Poder Judicial. Es sancionado con multa y aún con pena privativa de la libertad.

La Defraudación Fiscal, es un delito fiscal, especialmente excluido del Código Penal por ser un delito exclusivo del derecho tributario, y por consiguiente legislado en ordenamientos tributarios de la Federación y de los Estados.

La Defraudación Fiscal, supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o el ocultamiento (omisión) de cualquier consecuencia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal.

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTOS GENERALES

1.1. ANTECEDENTES LEGALES EN MEXICO

La Ley del Timbre expedida el 1o. de junio de 1906 con el nombre de Ley de la Renta Federal del Timbre, clasifica las infracciones en simples y con responsabilidad criminal, las primeras castigaban la falta del pago del impuesto con una multa de diez veces el valor de las estampillas omitidas, cuando se pudiera precisar o en caso contrario, con multa de \$5.00 a \$300.00.

Las segundas, tales como llevar dos o mas juegos de libros, vender o usar estampillas después de haber servido en otro libro o documento, adherir dolosamente en los documentos estampillas incompletas o de distinto valor del que correspondía, y en general de todos los actos de defraudación fiscal por medio de algunos de los actos sancionados por el Código Penal, se castigaba con multa de veinte tantos del importe de la defraudación o de \$50.00 a \$500.00, cuando aquel no pudiera precisarse, sin perjuicio de la pena que el juez impusiera por la responsabilidad criminal, conforme al Código Penal y cualquiera que fuera el resultado o fallo judicial.

La falsificación de estampillas y cualquier otro delito cometido en perjuicio de la Renta del Timbre, se castigaba con las penas que señalaba el Código Penal para la falsificación de papeles.

En el México contemporáneo, en la Ley de Timbre de 1931 se distingue entre infracciones y delitos, y divide las infracciones en cuatro categorías o grupos, según los sujetos en quienes cae la responsabilidad.

En el pliego del envío al Congreso del Proyecto de la Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el Presidente de la República (Miguel Alemán) expresó que "las autoridades fiscales deben asumir una actitud de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, mas las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal. Como consecuencia de esta nueva técnica en la política hacendaria del país se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, la conclusión a la que se llegó, motivo una reacción en la legislación impositiva con apoyo al principio siguiente: Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Como consecuencia al principio tomado en la citada convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Dicha Ley tenía por objeto elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos internos puesto que la omisión de los impuestos externos desde los primeros días de la independencia, estaba sancionada.

La mencionada Ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo, pues por primera vez rige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 31 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba proteger el interés del Estado. Cabe hacer notar que esta Ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el capítulo quinto del título VI del Código Fiscal de la Federación. Esta Ley tuvo una vida efímera porque solo estuvo vigente un año (1948). Sin embargo la Secretaria de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó dicha Ley, tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se propusieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley, al reformarse el Código Fiscal se recogieron en el título VI los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en el cual se adicionan los artículos 241 a-283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo V del título mencionado.

Así, a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, no solo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria, sino también como un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.

Arturo Millán 1 establece que a partir del 1o. de enero de 1991 todos los delitos fueron clasificados en:

- Leves
- Graves y
- Gravísimos

El Estado decidió considerar a la defraudación fiscal a partir de 1991 como un delito gravísimo, atendiendo a la trascendencia de este ilícito tributario en la sociedad. Pues al carecer el erario de recursos económicos suficientes para la prestación de servicios públicos y la promoción de las actividades productivas, se frenaría el crecimiento económico del país. Traduciéndose lo anterior en múltiples problemas sociales: Inflación, devaluación de la moneda, desempleo, escasez de productos, aumento de criminalidad, etc.

Por este motivo la Secretaria de Hacienda y Crédito Público ha declarado que la defraudación fiscal esta considerada como un delito contra la Nación.

1.2 GENERALIDADES

En primera instancia se indica el porque es obligación pagar contribuciones, para ello la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 31 fracción IV: "Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Esta obligación constitucional al citar el término de "mexicanos", no hace distinción de ninguna especie por lo que puede entenderse que solamente todos los mexicanos debemos pagar las contribuciones que las leyes establezcan, sin embargo nuestra constitución faculta en su artículo 73 fracciones VII Y XXX al Congreso de la Unión a expedir todas las leyes que sean necesarias y atendiendo a esta facultad el Poder Legislativo expidió en 1934 la Ley de Nacionalidad y Naturalización que en su artículo 32 dispone: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias, y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen".

Por lo que todas las personas que residan en México, físicas y morales, deben pagar los impuestos y demás contribuciones que señalen las leyes.

Asimismo, la Constitución establece en su artículo 31 fracción IV, la manera en que deben pagarse las contribuciones: en forma proporcional y equitativa; lo que significa que quien mas tenga deberá pagar mas.

Esta obligación fiscal es el vínculo jurídico que une al fisco como acreedor y al contribuyente como deudor. Vínculo mediante el cual el fisco tiene el derecho y el contribuyente el deber de pagar una cierta cantidad de dinero.

El no cumplimiento del pago de contribuciones, no solo es el incumplimiento de una obligación fiscal, sino que es un agravio en contra de la sociedad, pues los miembros de ésta dejan de ser correctamente atendidos por falta de dinero para el pago de servicios públicos.

Ahora bien, establecida la obligación de pagar contribuciones trataremos de conceptualizar esta última y demás términos que nos afectan para una mejor comprensión de la misma.

Las contribuciones son las aportaciones en efectivo que los miembros del estado, tienen la obligación de pagar al mismo, con el propósito de que este pueda realizar sus fines. El pago de contribuciones no es opcional, sino obligatorio; de manera que el estado esta facultado para exigir el pago de las mismas y en caso extremo de cobrar éstas por la fuerza.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 clasifica las contribuciones en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos.

Los impuestos tienen la característica de ser pagos hechos al estado, sin tener derecho a ninguna contraprestación a cambio de los mismos, es decir, el que una persona pague mas impuestos que otra no le da ningún derecho a este particular de exigirle al estado, que por esta circunstancia le otorgue mas y mejores servicios que a otros.

En México actualmente, el término fisco o erario, se refiere al órgano del estado que se encarga de recaudar las contribuciones de sus miembros, existiendo tres clases: El Fisco Federal, El Fisco Estatal y El Fisco Municipal. Dicho término equivale al de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es importante señalar que el sistema tributario mexicano es el de la autodeterminación de los impuestos, el cual consiste en otorgarle al contribuyente la facultad de determinar el mismo por su cuenta el monto de los impuestos que adeuda, después de haberse expedido las leyes aplicables a los casos concretos de que se trate.

Dicho sistema de autodeterminación, esta basado en la buena fe del contribuyente, pues el fisco no exige, previa recepción de una declaración, cerciorarse de la veracidad de la forma de como se calculó, reservándose el fisco su derecho de revisión, la cual no se hace en forma rutinaria sino aisladamente, lo cual se conoce con el nombre de visita domiciliaria o auditoría fiscal. Por lo que a pesar de las posibilidades de una revisión, el sistema de autodeterminación de impuestos, sigue descansando en una base que es la de la buena fe del contribuyente.

Esta ventaja que el fisco otorga a los contribuyentes, se revierte en su contra cuando el estado lo acusa de haber abusado de la confianza que les otorgó al detectarle a través de una visita domiciliaria, la omisión total o parcial de algún impuesto.

La visita domiciliaria es definida en el artículo 16 constitucional como un acto de molestia que debe ser emitido por autoridad administrativa competente y facultada, además de ser por escrito en el cual se motive y funde el objeto del acto de molestia. Dicho escrito es conocido como orden de visita.

Para comprender lo que es una visita domiciliaria es necesario distinguir lo que es ésta y cateo que también es definido por el propio artículo antes mencionado y que radica expresamente en el que la única autoridad que puede practicar el cateo es la judicial, buscando algo en específico, en cambio la visita domiciliaria la lleva a cabo la autoridad administrativa con objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones sanitarias, de política y fiscales.

Para el fisco federal, la visita es un medio a través del cual ejecuta sus facultades de comprobación que tienen conferidas y así verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, facultad otorgada además del artículo 16 constitucional, en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.).

Dentro de los objetivos que busca el fisco federal al realizar las visitas domiciliarias, se pueden considerar entre otros:

- a) **Presencia Fiscal.** Dentro del universo de contribuyentes aproximadamente en un 10%, dividido en un 55 para el fisco federal y un 5% para las entidades federativas.
- b) **Recaudación:** Percibir probables impuestos omitidos al efectuar la revisión a los contribuyentes.
- c) **Impacto Social:** Pretende divulgar y dar a conocer a la sociedad aquellos casos en que el contribuyente incumplió con su obligación, con el objeto de ejemplificar, exhibir inibir y castigar esta falta.

d) **Repercusión Económica:** Este objetivo es consecuencia de lo anterior, ya que se puede considerar que el fisco toma sectores que dentro del universo de contribuyentes son representativos, creando así un efecto reflejo hacia los demás contribuyentes.

e) **Crear Cultura Fiscal:** Concientiza de una manera coactiva a los contribuyentes forjando la responsabilidad de contribuir al gasto público.

f) **Detectar las posibles lagunas de la Ley.**

g) **Proyectar imagen al exterior, coadyuvar con autoridades de otros países.**

Además de los anteriores objetivos las visitas domiciliarias pueden traer consigo diversas consecuencias, como resultado de la revisión de la situación fiscal de los contribuyentes, es decir, se les puede no detectar omisión de impuestos o se les puede determinar un crédito fiscal por el incumplimiento de sus obligaciones o se les puede ampliar la orden de visita en cuanto a lugares, tiempo, impuestos, etc., revisar o incluso la autoridad puede llevar el caso no por la vía administrativa sino por la vía penal, es decir si se incurre en el delito de defraudación fiscal.

Es importante señalar que posiblemente el fisco no pretenda al realizar visitas domiciliarias, encontrar infractores o a defraudadores, pero en el caso de que se presente, su función es de castigar y sancionar tales conductas.

Por otro lado es evidente la similitud en el propósito y aún en ciertas formas específicas de castigo que tienen las sanciones penales y administrativas, ambas categorías son represivas y se aplican no para renovar la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la falta legal, sino con un propósito de castigar al infractor o defraudador, con el fin de intimidar en general a los sujetos con las mismas obligaciones para evitar su violación, además de perseguir la corrección de éstos.

Tanto el derecho penal como el administrativo emplean formas de sanciones similares, ejemplo de ello son las de índole pecuniaria penal y las multas administrativas, la suspensión o destitución de empleo o funciones) establecidas tanto en uno como en otro, la prisión (sanción penal) y el arresto (sanción administrativa), difieren en su gravedad o duración.

Por pecuniario entendemos a lo relativo o consistente en dinero.

Por lo que se puede resumir, que las sanciones penales y administrativas, son de tipo represivo o punitivo, considerando que las penas propiamente dichas son aplicadas por las autoridades judiciales (artículo 21 constitucional), mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo. (artículo 14 constitucional) en tanto, las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas.

Por último se indican otras conductas similares y que tienden también al incumplimiento de las obligaciones fiscales como son la Elusión y Evasión Fiscal.

La Elusión Fiscal es la conducta de una persona consistente en no elegir para la consecución de un fin lícito, uno o mas actos jurídicos que no le son favorables por su alta carga impositiva seleccionando otra alternativa tan legal como la que desee, que le es mas benéfica a sus intereses patrimoniales por su menor carga tributaria, además de carecer de toda intención y dolo.

Aunque parece ser que la S.H. y C.P. no considera lo antes expuesto, ya que es tomada como una refinada forma de evasión fiscal.

La Evasión Fiscal es la conducta de una persona consistente en buscar por todos los medios a su alcance no ser detectada por las autoridades fiscales e identificada como omisa en el pago de los impuestos a que esta sujeta.

Un ejemplo de ello es el de la llamada "Economía Subterránea", debido a que las personas actuantes en este tipo de actividad sin haberse inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, realizan actividades económicas, omitiendo en su totalidad el pago de impuestos; otro caso se da cuando un individuo utiliza estrategias y artificios para no cumplir con la totalidad de sus impuestos y hacerse pasar por un contribuyente cumplido.

Se puede considerar que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público cuando cita evasión fiscal, normalmente se refiere al delito de defraudación fiscal.

1.3. DEFINICIÓN DE DELITO.

El término de delito de acuerdo por el Diccionario Universal lo indica como "culpa, crimen, violación quebrantamiento de la ley acción u omisión voluntaria castigada por la ley con pena grave"

Encontramos en Roma, donde tuvo su origen la palabra delito; que se concebía como delito o delictum, del verbo delinqui, deliquere cuyo significado es desviarse, resbalar, abandonar. Con posterioridad, y dada la conocida evolución del derecho romano, en la época clásica dicho vocablo significa el acto ilícito fuente de obligaciones penadas por la ley civil (iuscivile) con una pena privada.

A través del tiempo, el concepto prevaleciente en el Derecho romano acerca del delito el cual era estimado como un hecho antijurídico, trascendió de tal manera dentro del campo filosófico y Romagnosi expresó "Delito es el acto de una persona libre e inteligente dañosa a los demás y a la justicia". Para otros autores, delito implica la violación de un deber, como Rossi, quien manifestó: el elemento esencial del delito es el quebrantamiento de un deber".

En México, en el Código Penal Federal, a partir de 1931, conceptúa en el artículo 7 al delito como:

"El acto u omisión que sancionan las leyes penales", pero ésta definición se considera imprecisa y carece de elementos para tener un mejor conocimiento de este término jurídico.

Se puede considerar que la anterior definición resulta imprecisa y redundante. Por lo que es necesario acudir a la doctrina para tener un mejor conocimiento de este término jurídico.

Es así como Arturo Millán González indica que el delito es: "una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible".

Para comprender lo anterior trataremos de explicar estos cinco elementos del delito como sigue:

Un delito es una conducta porque sólo lo que se hace o deja de hacer puede constituir un delito; además esa conducta debe de ser típica, es decir debe estar apegada en forma precisa a la ley, también la conducta debe ser antijurídica ya que indica en un sentido contrario a lo que el derecho prohíbe u ordena, por otra parte la conducta debe ser culpable, lo que significa que en el acto que se comete, el individuo debe ser consciente de lo que está haciendo y por último la conducta debe ser punible, es decir que la ley penal debe señalar en forma expresa la pena que le corresponde a la misma.

Una vez obtenida una definición más completa y objetiva para entender lo que el delito significa y de acuerdo a distintos puntos de vista, trataremos de clasificar los delitos de la siguiente forma:

a) Delitos del Orden Común: Son los incluidos en el Código Penal que atentan contra la seguridad, estabilidad, economía y patrimonio de la nación.

b) **Delitos del Orden Federal:** Son los incluidos en el Código Penal Federal y también los delitos incluidos en las leyes administrativas federales, que además atentan contra la seguridad, estabilidad, economía y patrimonio de la nación.

c) **Delitos Culposos:** Son los cometidos sin la existencia del dolo, es decir los cometidos por descuido y/o negligencia.

d) **Delitos Dolosos:** Son los cometidos con la intención y deseo de dañar a alguien.

e) **Delitos de Conducta:** Son los que se refieren a hacer o dejar de hacer algo, son aquellos en los que basta una acción u omisión para la producción del delito sin que se requiera el resultado.

f) **Delitos de Resultado:** Son los que se refieren a hacer o dejar de hacer algo, que se materializa inmediatamente en una consecuencia dañina para el sujeto pasivo.

g) **Delitos Patrimoniales:** Son aquellos que producen un daño en el patrimonio de una persona. El titular del bien patrimonial puede ser una persona física o moral, e incluso puede ser el propio Estado, considerando que dentro de su patrimonio están contenidos los derechos que tiene al recibir impuestos y demás contribuciones de los particulares. Son ejemplos de delitos patrimoniales el robo, el abuso de confianza y el fraude, entre otros.

h) **Delitos Especiales:** Son los que aún cuando no se encuentran en el Código Penal, están en alguna ley administrativa o tratados internacionales. De acuerdo a lo establecido en el artículo 6 del propio Código Penal que indica: " Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general".

i) Delitos Formales: Son aquellos delitos que se persiguen por oficio, requieren la acusación sin que proceda el perdón, es decir la autoridad actúa con el objeto de castigar, ejemplificar e inhibir para que no quede impune y no exista perjuicio a la sociedad.

j) Delitos Materiales: Son aquellos delitos en que la autoridad actúa solo ante una querrela, es decir requiere de una acusación para que la parte demandante, ofendida o pasiva, declare haber sufrido perjuicio en su persona o en su patrimonio a través de la conducta del sujeto demandado, agresor o activo, además de existir el perdón por parte de la primera persona (querellante).

Es importante además señalar que en el artículo 13 del Código Penal Federal, señala que son autores o partícipes del delito:

I. Los que acuerden o preparen su realización;

II. Los que lo realicen por sí;

III. Los que lo realicen conjuntamente;

IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;

V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;

VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII. Los que con posterioridad a su ejecución, auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito, y

VIII. Los que sin acuerdo previo intervengan con otros en su comisión, aunque no conste quién de ellos produjo el resultado."

El término utilizado de "responsables" en esta disposición legal, deberá entenderse como los que tienen obligación de comparecer ante un juez penal a dar cuenta de un acto delictuoso que se les imputa.

Consideramos que es importante señalar que el delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o a los principios de la moral, por lo que con el delito se violan las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos, es decir el delito ataca la seguridad no sólo del ofendido sino de la comunidad, ya que ataca al derecho ajeno a través de la producción de un daño, así como un ataque al orden jurídico que la ley quiere establecer.

Lo anterior, repercute en contra dentro de los derechos o prerrogativas que tienen los ciudadanos, de acuerdo a lo que establece el artículo 38 fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.4 CONCEPTO LEGAL DEL DELITO DE FRAUDE

El Código Penal Federal define en su artículo 386 al delito de fraude como sigue:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido"

Por pertenecer el Fraude al grupo de delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo y el abuso de confianza. Las diferencias existentes entre tales figuras delictuosas son: En el robo la acción consumativa existe en el apoderamiento sin consentimiento del dueño o bien contra su consentimiento según sea simple o con violencia lo cual implica un movimiento corporal de aprehensión de la cosa; en el abuso se requiere disposición de aquello que ya previamente tiene; dentro del ámbito de su poder material, el agente del delito y por último, el fraude supone la recepción de la cosa por "entrega voluntaria" que hace la víctima como consecuencia del estado de error en que se encuentra, bien motivada por la engañosa actividad desplegada por el delincuente o por una situación anterior que es aprovechada por éste.

Conforme a nuestro derecho positivo vigente, engaño es: aquello que induce a error, podemos añadir que engaño se refiere solamente a los casos en que es causado por la acción del hombre en virtud de que el engaño del derecho es un acto humano.

Las formas que generalmente toma este acto según Francisco Arroyo son:

- a) "Cuando una persona comunica a otra conceptos erróneos.

- b) Cuando le inspira sentimientos falsos. (inmorales o antiestéticos, comprendido en tales los antijurídicos).

- c) Cuando le sustituye algo.

Los tres casos deben tener por mira el equivocar la conducta del errado".

Las formas en que las anteriores situaciones se dan en la vida son infinitas, frecuentemente se llevan a cabo con ayuda de falsarios, artificios o falsificaciones.

Por falsario se entiende como la persona que se presenta con un carácter diferente a lo que en realidad es.

Por artificio a la técnica para impresionar, y por falsificación a la alteración de un documento que tenga carácter legal.

Por lo que se puede decir que el fraude es un engaño intencionalmente causado, con objeto de apropiarse el bien de otro: todos los artificios, todas las maniobras, todos los procedimientos de cualquier naturaleza que sean propios para llegar a ese resultado, entran en la noción general del fraude; se puede considerar que un engaño es punible cuando daña gravemente el patrimonio de la víctima, entendiéndose por gravemente a una alta proporción sobre sus recursos.

Es así que el engaño es una acción falaz positiva que estima el aprovechamiento del error, por el contrario como una acción negativa, supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso, de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objetos del delito, en el aprovechamiento del error el delincuente no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, simplemente conociéndolo se abstiene de hacer saber a ésta la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar una finalidad dolosa, es decir, el engaño es una manifestación del dolo, entendiéndose por esto una actuación de mala fe.

Es importante señalar, para seguir entendiendo el término de fraude, la diferencia entre engaño simple y engaño maquinado.

El engaño simple es la actitud o mentira que lleva a un error, pero puede ser por ignorancia, distracción, descuido, etc., siempre convencido el individuo que esta actuando con veracidad; en cambio el engaño, maquinado, trae consigo el dolo (astucia, falsía o imaginación que se emplea para engañar a otro), cuyo objeto es producir en la víctima un falso concepto de la realidad, buscando un perjuicio a un tercero y un beneficio a sí mismo.

Una vez entendida la diferencia entre ambos, se puede decir que el engaño maquinado es una actitud dolosa, encaminada a la realización de un fraude.

En materia civil, el fraude consiste en ocasionar intencionalmente perjuicio a un particular o una colectividad por medio de un acto ilícito, con un conocimiento de que lo es.

La diferencia entre los conceptos de fraude y delito de fraude consiste en que el primero es más general y se refiere no solamente a los casos de perjuicio patrimonial sino a los de cualquier clase de perjuicio, y el segundo únicamente en aquellos casos en que alguien resulta gravemente perjudicado en sus intereses

Aunque pudiera llevarse a cabo un fraude para modificar el estado civil de una persona por ejemplo, el derecho penal podría no aceptarlo, en ese sentido sino solamente en el patrimonial.

Es así como el fraude civil es una acción dolosa amplia, atacando derechos de terceros, como lo demuestra el Código Civil hablando en capítulo especial de fraude celebrado en perjuicio de tercero, pero coincide con el penal por cuanto que se trata de un engaño elaborado.

El dolo, se refiere a intención dañosa, mientras el fraude debe referirse a aseveraciones mentirosas, maniobras tendientes a inducir a error a falsear la realidad.

Por otro lado, para que exista el delito de fraude, es necesario que se den los siguientes elementos:

- 1.- Un sujeto activo: Engañador, actor del delito.
- 2.- Un sujeto pasivo: Engañado, quienes son afectados en su patrimonio.
- 3.- Que el sujeto activo tenga la intención de apoderarse de todo o parte del patrimonio del sujeto pasivo.

4.- Que exista error del sujeto pasivo.

5.- Que el activo provoque ese error o que conociéndolo lo aproveche para apoderarse de alguna cosa, o que alcance un lucro indebido o que ejecute actos que mantengan en error al sujeto pasivo con este fin.

6.- Que el sujeto activo trate o consiga aprovechar dicho error o engaño para lucrar o para hacerse ilícitamente de alguna cosa y que exista relación de causalidad entre estas dos cosas.

7.- Que éste aprovechamiento sea con perjuicio del engañado o de un tercero o que el daño se pruebe.

8.- Que el engaño o maniobras para mantener en él al sujeto pasivo constituyan maquinaciones o artificios.

Los anteriores elementos integran y constituyen al delito de fraude y es el Código Penal según Francisco Arroyo quien hace la distinción de éste en Genérico (Art. 386) y Específico (Art. 387), "ya que las acciones previstas en éste último llevan en forma más o menos oculta todos los elementos señalados en el primero, o lo que es lo mismo: que son especies del género fraude".

Puede advertirse que aunque todas las fracciones tienen similitud con el genérico se singularizan en que toman elementos que faltan en el genérico, pero para estos casos la ley presume que existen, en consecuencia, el legislador optó por establecer la equiparación en penalidad; pero como el derecho es más que ley, nuestra jurisprudencia y doctrina se han encargado de precisar que todos esos casos son especies del fraude genérico.

Por lo anteriormente expuesto podemos comentar que el Fraude es un delito patrimonial (porque se pretende el beneficio propio con la obtención del bien o la cosa objeto del delito), doloso (por la astucia que se emplea para engañar a otro o a otros) y de resultado (por implicar un daño material y/o lesión), que puede ser del orden común o del orden federal.

1.5 CONCEPTO DE TIPIFICACION

Tipo es la creación legislativa, la descripción que hace el estado de una conducta en los preceptos fiscales-penales.

Tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye el incumplimiento de una obligación fiscal.

Para que exista delito fiscal, se requiere de una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, sea típica, antijurídica y culpable.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito fiscal cuya ausencia impide su configuración, es por ello que ninguna conducta será delito fiscal, aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no esta prevista en la ley fiscal como típica.

El que la tipicidad sea elemento esencial del delito fiscal se deriva de que ha sido consagrado por nuestra Constitución Federal en el tercer párrafo del artículo 14 "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata".

La tipicidad constituye una trascendental garantía específica de legalidad, rigurosamente penal, ya que sólo en el ámbito del derecho penal y en especial en la del derecho fiscal-penal, funciona el tipo con el carácter constitucionalmente imperativo y exhaustivo, lo que no ocurre en materia civil o mercantil, en cuyo ámbito puede invocarse la costumbre, la analogía, la equidad, los principios generales del derecho, etc.

Por lo tanto la tipificación dentro del delito fiscal resulta imprescindible para dar tanto al delito como a la sanción, la certeza necesaria para su correcta aplicación.

Los tipos se clasifican, según Abdón Hernández E., en normales: que están constituidos por la mera descripción objetiva anormales: los que contienen elementos normativos, los cuales salen del aspecto objetivo para entrar en el campo de los valores, sean de carácter jurídico o cultural.

Pueden contener asimismo elementos típicos subjetivos del Injusto, es decir, referencias a la situación psicológica del sujeto activo en cuanto manifiesta su estado anímico; de acuerdo a esta clasificación del delito de defraudación fiscal puede considerarse como un tipo anormal.

En el fraude fiscal, será típica la conducta consistente en el engaño o aprovechamiento del error para omitir el pago, total o parcial, de los impuestos. El elemento subjetivo se encuentra expresado en los verbos "engañar" y "aprovechar el error", y por consiguiente, al hacer referencia al concepto "impuesto" estamos en presencia de un elemento normativo que implica una valoración jurídica en virtud de que es una apreciación netamente de derecho.

Por su autonomía el tipo de la defraudación fiscal es un tipo especial debido a que tiene ciertas características correspondientes a un tipo básico a las cuales se han añadido otros elementos peculiares que los separan e identifican.

Los tipos normales pueden tener referencias o modalidades en cuanto a los sujetos, el objeto, tiempo y lugar, ocasión o medios.

En el delito de defraudación fiscal el sujeto activo es el que engaña o que, aprovechándose del error, omite total o parcialmente el pago de un impuesto; es por ello que se exige en el sujeto activo una determinada calidad, aún cuando no se haga mención de ello en el tipo, pero deriva como consecuencia lógica de la interpretación. El sujeto activo debe ser sujeto de un crédito fiscal. El sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado, por lo que si el titular del derecho es el Estado, éste debe ser el sujeto pasivo.

1.6. DEFINICION DE DEFRAUDACION FISCAL.

Se consideran como delitos en materia fiscal según el Código Fiscal de la Federación.: al contrabando específico, a la defraudación fiscal, a las violaciones al registro federal de contribuyentes, a los relacionados con la presentación de declaraciones, los relacionados con depositarios o interventores, los relacionados con funcionarios públicos y los relacionados con bienes de procedencia ilícita.

A continuación se transcribe la forma en que se encuentra redactado el delito de defraudación fiscal, en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". El cual será sancionado con prisión de tres meses a seis años si el monto no excede de N\$100,000.00, si excede la pena será de tres a nueve años de prisión y en caso de que no se pueda determinar la cuantía la pena será de tres meses a seis años.

La anterior redacción resulta clara, precisa y además se puede considerar que dista mucho de ser original, en virtud de que se repite el texto del artículo 270, de nuestro primer Código Fiscal de la Federación., adicionado a dicho ordenamiento mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1948, nos permite, sin embargo, explicar con cierta claridad las principales características de ésta figura jurídico tributaria, las cuales son:

1.- El delito de defraudación fiscal es, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa, es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace, voluntariamente encauza su conducta a través de maquinaciones tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en que eventualmente pudiera encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse de las contribuciones que legalmente adeuden, o bien hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del fisco federal.

Dentro de este contexto el delito que se analiza se tipifica por medio de una conducta dolosa que trae como resultado un beneficio económico ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo: una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho), como consecuencia directa de la "lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el interés del fisco federal en recaudación correcta y oportuna de los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos".

2.- Desde otro punto de vista, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiera encontrarse la autoridad fiscal.

El delito de defraudación fiscal es un ilícito penal, especial, patrimonial, doloso, de resultado y de querrela necesaria.

Es un delito especial porque está contenido fuera del Código Penal Federal, en una ley administrativa Código Fiscal de la Federación.

Es un delito patrimonial porque se comete en agravio del patrimonio del estado y en beneficio económico de un particular.

Es un delito doloso, porque para su realización se requiere el conocimiento y voluntad de su autor.

Es un delito de resultado, porque solo se perfecciona hasta que se materializan las ideas fraudulentas de quien lo ideó.

Es un delito de querrela necesaria, porque el Ministerio Público sólo puede intervenir a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, existen dos tipos de defraudación fiscal: la genérica cuya conducta delictiva está descrita en el artículo 108 y la específica tipificada en el artículo 109.

Las conductas que tipifican a la defraudación fiscal específica son:

"I Consignar en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado por la ley, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido.

III Beneficiarse sin derecho de un subsidio, o de un estímulo fiscal.

IV Realizar dos más actos entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal.

V Omitir la presentación de una declaración fiscal por más de seis meses, dejando de pagar la contribución del ejercicio correspondiente".

Estas conductas son totalmente independientes y autónomas de la conducta del delito de defraudación fiscal genérica, ya que en ningún caso se requiere la presencia del engaño en ellas, es decir éste elemento no es imprescindible para acreditar lo delictuoso del comportamiento del contribuyente que incurre en estos hechos.

1.7. LA PENA CORPORAL COMO FORMA DE RESTITUIR EL PERJUICIO OCASIONADO.

La práctica de la persecución de los delitos fiscales hasta antes de 1988 era muy vaga, debido a que se puede considerar que los contribuyentes que infringían las disposiciones fiscales, bastaba con que cubrieran o garantizaran a satisfacción del fisco federal, el monto de crédito determinado por él, para que se les solicitara el sobreseimiento o perdón del juicio.

En la actualidad y debido al auge que ha tenido la persecución de los delitos fiscales, las penas y/o medidas de seguridad son totalmente distintas en virtud de que la pena se impone al culpable como consecuencia del delito cometido, después de haber llegado a ésta conclusión en un juicio penal, pretendiéndose así, evitar que el inculpado se evada de la acción de la justicia.

El procedimiento para la imposición de la sanción del delito de defraudación fiscal se persigue por querrela que en todo caso deberá presentar la S.H. y C.P. como parte ofendida ante el Ministerio Público Federal, al cual le competará la detención del o los inculpados y su respectiva consignación ante un juez penal de primera instancia, hecho lo cual, el juez radicará el asunto y, en su caso, procederá la prisión preventiva o bien, ordenará la aprehensión del o los inculpados; término a partir del cual, empezarán a correr las 72 horas garantizadas constitucionalmente a fin de resolver la situación jurídica del inculpado; cabe precisar que con fundamento en la fracción I del artículo 20 Constitucional que señala a la letra "I. Inmediatamente que lo solicite, el juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución siempre y cuando se garantice el monto estimado de la reparación del daño y de las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponerse al inculpado y no se trate de delitos en que por su gravedad la ley expresamente prohíba conceder este beneficio".

Podrá el presunto lograr su libertad bajo la caución que le sea señalada por la autoridad competente.

En el propio auto de formal prisión se señalará el término de ofrecimiento de pruebas en el cual se inicia el proceso que coincidirá con una sentencia absolutoria o condenatoria según sea el caso; cabe mencionar que el artículo 399-Bis del Código Penal otorga una garantía al inculpado al señalar "...pero el juez podrá prescindir de la imposición de pena cuando el agente haya reparado los daños y perjuicios causados a los ofendidos y no exista oposición de cualquiera de éstos". Que en este caso en particular, será facultad de la .S.H. y C.P. el otorgamiento del perdón judicial, siempre y cuando se garantice la reparación de daños y perjuicios causados por el fraude fiscal.

En materia fiscal existen algunas figuras delictivas, cuyo presunto responsable de la comisión de éstos ilícitos podrá solicitar y obtener su libertad provisional bajo caución y así nunca tener que sufrir prisión preventiva, mientras es juzgado el delito que supuestamente cometió, los cuales están establecidos en los artículos 96, 98, 108, 110 fracciones I, II, IV y V; así como las conductas que establece el artículo 109 fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación., cuando el monto de la contribución omitida no exceda de N\$100,000.00 cuando el monto de las conductas delictivas exceda de éste monto, el responsable estará expuesto a que se le niegue la libertad provisional bajo caución.

Sin embargo consideramos que la realidad es otra, ya que los contribuyentes en su mayoría realizan éstos ilícitos fiscales por cantidades mayores al monto establecido en el Código Fiscal de la Federación., y por consiguiente el presunto responsable tendrá que permanecer en prisión preventiva mientras el juez penal decide su culpabilidad o inocencia.

Cabe aclarar que para que se lleve a cabo un juicio por la comisión del delito de defraudación es necesario, que la S.H. y C.P. formule querrela ante el Agente del Ministerio Público Federal.

Por lo que el hecho de que un contribuyente esté privado de su libertad en un proceso penal, no lo exime de pagar a la S.H. y C.P. las contribuciones omitidas con sus respectivos recargos y multas. Asimismo, el hecho de que un contribuyente haya entregado a la S.H. y C.P. las contribuciones que le dejó de pagar, con sus recargos y multas, no lo exime de permanecer en prisión por el delito de defraudación fiscal en que haya ocurrido.

Todo lo anterior en base a los artículos 70 y 94 del Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación, únicamente debería mencionar las actitudes, sin embargo, también establece los procedimientos penales, los cuales no le corresponden en virtud de ser materia del Código Penal Federal del Procedimientos Penales.

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES PARA DETERMINAR LA COMISION DEL DELITO

Constituye la comisión del delito, de dolo genérico, la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sean descubiertas por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Más aún que se haya elaborado un sistema o maquinación con el deliberado propósito de defraudar al fisco federal, con el resultado de éste sistema, el contribuyente, sus accionistas, socios y/o copartícipes, que perciban un beneficio económico indebido y como consecuencia de ello se haya causado un perjuicio al fisco federal, además de que sea de importancia representativa de acuerdo al monto y al giro del contribuyente. Todo ello con la finalidad de no dar lugar a dudas respecto a la realización del acto delictivo en perjuicio del fisco.

Es importante señalar que el artículo 13 del Código Penal Federal indica a los responsables en la comisión del delito, dicho artículo sirvió de base al artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. Concierten la realización del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior."

Por otra parte la diferencia existente entre autor material y cómplice en la comisión de un delito, sólo se refiere al grado de participación en el mismo. Es decir, mientras el primero se considera como partícipe directo, el segundo se señala como partícipe en grado de colaboración de este hecho delictuoso.

El juez penal puede aplicar la pena menor a este último. Dependiendo del caso particular de que se trate, y de las circunstancias en que el cómplice haya actuado.

Ahora bien, la coparticipación o autoría en materia penal es algo que va más allá de la simple participación física de una persona en la comisión de un delito.

Una persona puede verse involucrada en la comisión de un delito y no tener ninguna responsabilidad penal. Esto sucede cuando en los actos culposos un individuo no tuvo la intención de cometerlo, habiendo sido realizados con independencia de toda idea delictiva.

Para que la coparticipación física sea delictiva, deberá atenderse a la verdad material de los hechos, es decir, no bastará apreciar las cosas como parece que sucedieron, sino que habrá que analizarlas como realmente tuvieron lugar.

Para que exista coparticipación delictiva, o codeinfluencia, es necesario que se den los dos siguientes requisitos:

- a) Que el copartícipe haya tenido el deseo y la intención de cometer el delito de que se trate.
- b) Que además el copartícipe haya ejecutado uno o más actos materiales, encaminados hacia la realización del delito.

En ausencia de estas dos circunstancias, o de alguna de ellas, aunque hubiera habido coparticipación delictiva, será necesario detectar y después probar, la existencia no sólo de lazos externos de unión de tipo psicológico, es decir de naturaleza intelectual y emocional.

Cabe señalar que el encubrimiento está considerado en nuestro derecho penal vigente, tanto como una forma de coparticipación, como una conducta delictiva autónoma.

Como forma de coparticipación, está señalada en el Código Penal en su artículo 13 anteriormente citado, y como una conducta delictiva autónoma, está señalada en el mismo Código Penal en su artículo 400, fracciones II, III, IV y V, que indican:

"Se aplicará prisión de tres meses a tres años y de quince a sesenta días de multa, al que:

II. Preste auxilio o cooperación de cualquier especie al autor de un delito, con conocimiento de esta circunstancia, por acuerdo posterior a la ejecución del citado delito.

III. Oculte o favorezca el ocultamiento del responsable de un delito, los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impida que se averigüe;

IV. Requerido por las autoridades, no dé auxilio para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes, y

V. No procure, por los medios lícitos que tenga a su alcance, y sin riesgos para su persona, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse o se están cometiendo, salvo que tenga obligación de afrontar el riesgo, en cuyo caso estará a lo previsto en este artículo o en otras normas aplicables".

El encubrimiento también es mencionado por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años."

También el artículo 97 del Código Fiscal de la Federación. cita la pena aplicable para el funcionario o empleado público que cometa o participe en la comisión de un delito fiscal, dicha pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.

Referente al mismo punto, cabe citar el artículo 93 del Código Fiscal de la Federación. (Denuncia de la comisión de delitos fiscales) y el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación. (Inaplicabilidad de multas en la comisión de delitos fiscales), que indican:

Artículo 93 "Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en éste Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado."

Artículo 94. "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal".

2.1. ACTO A TRAVES DEL CUAL SE CONOCIO LA CONDUCTA DELICTIVA

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del marco general de recaudación fiscal tiene la facultad para practicar visitas domiciliarias, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que están afectos los contribuyentes como sujeto directo y como responsables solidarios en materia de contribuciones federales, por lo que si durante el desarrollo de una visita domiciliaria se conoce o descubre alguna irregularidad, como puede ser la omisión de ingresos, uso de documentos falsos, documentación a nombre de terceros, llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, etc., que constituyan la comisión de un delito, la autoridad podrá proceder penalmente por el previsto delito o delitos, lo cual constituye la conducta delictiva, lo que significa que el contribuyente visitado (auditado) ha cometido una falta hacia la autoridad, aprovechándose de la buena fe de ésta, pues el fisco y/o autoridad no exige previa recepción de una declaración y pago de cierto impuesto, cerciorarse de la veracidad de la forma como se calculó o determinó éste, reservándose el fisco su derecho de revisión.

La falta hacia la autoridad es cuando el contribuyente visitado (auditado) utilizó engaños y artificios, para evadir el pago de contribuciones al fisco.

El no pago o pago insuficiente de impuestos, acompañado de engaños y maquinaciones, para tratar de aparecer ante el fisco como una persona totalmente cumplida de sus obligaciones tributarias constituyen una conducta delictiva.

Asimismo la conducta delictiva se puede conocer a través de algunos procedimientos que se realizan dentro del desarrollo de:

a) **Visitas Domiciliarias o Auditorías Directas.** Consistentes en la práctica de auditorías a personas físicas o personas morales expedidas por la autoridad competente y facultada, además debe constar por escrito y en la cual se motive y funde el objeto de la visita.

b) **Aportación de datos por terceros.** Es la comprobación de las operaciones de dos o más contribuyentes que pueden actuar, uno como el contribuyente auditado y el otro u otros como los contribuyentes compulsados.

Consiste en comparar la información proporcionada por los contribuyentes compulsados con la información proporcionada por el contribuyente auditado y verificar las operaciones que hayan llevado a cabo.

Al practicar el desarrollo de visitas de aportación de datos por terceros se debe de emitir una orden donde se especifique lo que se pretende realizar, esta orden debe de contener el nombre del contribuyente del cual se necesita la información, su domicilio fiscal o domicilios alternos y el período por el cual se está practicando la auditoría al contribuyente visitado (auditado).

c) **Solicitud de información a la Comisión Nacional Bancaria.** Como su nombre lo dice, es solicitar a la Comisión Nacional Bancaria todo lo relacionado a las cuentas bancarias que maneje el contribuyente auditado, así como también de los principales accionistas de la empresa si es persona moral.

2.2. DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 16, conceptúa la Visita Domiciliaria, como un acto de molestia que debe ser emitido por la autoridad competente y facultada, además debe de ser por escrito y en el cual se motive y funde el objeto de acto de molestia.

Asimismo, en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación se otorga la facultad al fisco federal para llevar a cabo el desarrollo de las visitas domiciliarias.

La autoridad dentro del desarrollo de una visita domiciliaria deberá comprobar que el contribuyente ha pagado correctamente sus impuestos, por lo que si observa que no los ha pagado correctamente y para esto utilizó engaños o aprovechamiento de errores, la autoridad está facultada para castigar el daño que ha sufrido, ya que no ha recibido correctamente el pago de impuestos por lo que está afectando su patrimonio.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108 párrafo primero tipifica el delito de defraudación fiscal como sigue: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". Asimismo, ese ordenamiento establece la pena del delito de defraudación fiscal, la cual se sancionará con pena corporal o sea con prisión de tres meses a seis años si el monto de las contribuciones no pagadas no excede de N\$100,000.00 y cuando exceda de la cantidad antes señalada la pena será de tres a nueve años párrafo segundo del artículo 108.

El mismo artículo indica que no se formulará querrela, si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido un beneficio, lo entera espontáneamente con sus recargos 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.

Para los fines de éste artículo se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

2.3. VALORACION DE LAS PRUEBAS DETERMINANTES.

Cuando en el desarrollo de una visita domiciliaria se compruebe que existen indicios de una posible defraudación fiscal, el personal actuante deberá de tomar las medidas necesarias para tratar de asegurar los documentos originales necesarios para demostrar la existencia del delito, se levantará una acta en la que se hará mención y se señalará la documentación recogida o asegurada o en su caso se levantará una acta de colocación de sellos en la cual se dejará a una persona como depositario, para que éste se haga responsable de la documentación, asimismo, se obtendrán copias fotostáticas legales, las cuales serán certificadas por los visitadores (auditores) hecho que se hará constar en el acta que el efecto se levante. También se señalará el lugar en donde se encuentren los documentos originales, para que en caso necesario sea posible su verificación.

Para que la S.H. y C.P. formule una querrela en contra de un contribuyente y ésta a su vez la remita al Ministerio Público, será necesario en primera instancia valorar las pruebas o elementos que determinen el delito de defraudación fiscal, las cuales pueden ser las siguientes:

- a) Que se haya elaborado un sistema o maquinación con el deliberado propósito de defraudar al fisco federal.

- b) Que como resultado de este sistema, el contribuyente, sus accionistas, socios y/o copartícipes perciban un beneficio económico indebido y como consecuencia de ello se haya causado un perjuicio al fisco federal.

- c) Que no de lugar a dudas respecto a la realización del acto delictivo en perjuicio al fisco.

2.4 ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Se consideran elementos aquellos comprobantes esenciales que entran en la estructura de un objeto, en el caso del delito, aquellos requisitos de hecho o derecho cuyo concurso es necesario para integrar el tipo.

La defraudación fiscal es un delito especial, que no está contenido en el Código Penal Federal, sino en el Código Fiscal de la Federación que indica en su artículo 108.

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños y aprovechándose de errores (conducta falaz) omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido (disposición patrimonial) con perjuicio al fisco federal.

En el Código Penal en el artículo 386 se encuentra la figura del delito de fraude indicando:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido".

Se puede considerar que el anterior artículo tiene los siguientes elementos que constituyen al delito de fraude:

- a) Conducta falaz. (maquinaciones, engaños, aprovechamiento de errores).**
- b) Acto de disposición patrimonial.**
- c) Daño y lucro patrimonial.**

Como se puede observar básicamente ambos delitos (fraude y defraudación fiscal), se constituyen por los mismos elementos, a excepción que en la defraudación fiscal se compone además por el perjuicio al fisco.

2.4.1. CONDUCTA FALAZ

La conducta puede considerarse en la defraudación fiscal en un engaño o aprovechamiento del error, se puede considerar el engaño referido al fraude, desde dos aspectos: Desde el punto de vista del sujeto activo y desde el punto de vista del sujeto pasivo. Considerando desde el primer aspecto, el engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice o hace con el ánimo de perjudicar, es decir toda astucia o maquinación de que se sirve el sujeto hablando u obrando con falsedad o artificio para violar la ley, las obligaciones y derechos que de ella derivan. Implica un acto de conocimiento de la verdad y uno de voluntad al declarar o hacer aquellas maquinaciones, trampas o artificios tendientes a provocar en el sujeto pasivo un estado de error.

Considerando desde un punto de vista del sujeto pasivo, es el estado de falta de verdad en lo que se cree o piensa; es así que el sujeto pasivo padece el engaño precisamente del sujeto activo.

Una conducta falaz es el punto de partida del proceso ejecutivo en el delito de defraudación fiscal, dicha conducta está precedida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica, pues en esencia consiste en determinar a otro mediante engaños a realizar un acto de disposición patrimonial o aprovechándose de su error no rectificado oportunamente.

La forma de manifestarse la conducta ejecutiva del delito en exámen, es aquella que se exterioriza en una falsa apariencia externa simulada o disimulada de la realidad.

Las múltiples formas en que los artificios maquinados se manifiestan en simples palabras van acompañadas de falsificaciones de facturas, deducciones falsas, omisión de ingresos, contabilidades alteradas y todas aquellas conductas fraudulentas que tienen por consecuencia el no cumplir con las obligaciones fiscales referentes al pago de impuestos.

Lo que caracteriza a éstos casos, conocidos en la vida judicial como fraudes maquinados, son precisamente, las estrategias o maniobras desplegadas sobre la autoridad (S.H. y C.P.), con más o menos destreza, ingenio o arte para sorprenderle o deslumbrarle, apartándole de la realidad.

Es así, en cuanto al aprovechamiento del error, señala González de la Vega en su obra Derecho Penal Mexicano, refiriéndose al fraude del derecho común: "Es una acción negativa, mejor dicho, de abstención por parte del protagonista del fraude; supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, falso o erróneo de las circunstancias que recaen en los hechos o casos objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente, conociéndolo, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa".

Ahora bien, se puede decir que el delito de defraudación es en cuanto a esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa, es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encauza su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal.

2.4.2. DISPOSICION PATRIMONIAL

La consecuencia que produce la conducta fraudulenta del sujeto activo es la disposición patrimonial que afecta al sujeto pasivo del engaño, dicha conducta ha de proyectarse sobre un individuo, que refiriéndose a la defraudación fiscal sería la S.H. y C.P. a la cual se hace una disposición, que resulta en sí del Estado en cuanto a su patrimonio, mediante, la omisión de impuestos.

En el delito de defraudación fiscal debe darse una omisión total o parcial en el pago de algunas contribuciones, así también como las retenciones a terceros y no enterarlas. Además de la obtención de un beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, en la recepción de un beneficio fiscal indebido.

Debido al uso de engaños para con la autoridad fiscal, o al aprovechamiento de errores de ésta última, el particular omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, o definitivamente no realiza pago alguno o efectúa un pago en cantidad menor de la debida.

Por ello es sumamente importante para el particular constatar que las contribuciones a su cargo se paguen en las cantidades correctas.

Desde otro punto de vista, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios económicos ilegítimos con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiera encontrarse la autoridad fiscal.

2.4.3. PERJUICIO AL FISCO

El fraude fiscal es un delito de carácter patrimonial en que la disposición que hace el contribuyente con motivo de la utilización del engaño o aprovechamiento del error provoca un perjuicio a los intereses del fisco federal y como consecuencia de ello una ventaja patrimonial indebida para el contribuyente evasor..

El resultado jurídico en la defraudación fiscal es precisamente el daño o lesión que se causa al fisco. Al cometerse el delito se está causando un daño; surge previamente la obligación fiscal, lo que significa un crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la Hacienda Pública.

Al ser exigible la obligación fiscal existe el deber concreto del cumplimiento, por lo que realizada la conducta típica se está causando una disminución en el patrimonio del Estado, toda vez que se trata de un crédito vencido y exigible, así la omisión del pago del impuesto causa un daño al bien jurídicamente titulado: El Fisco.

Por otra parte, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no precisa lo que se entiende por un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en que casos se presenta ésta situación.

Sin embargo, el artículo 76 penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación si señala con claridad en que casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, señalando lo siguiente:

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido".

Entonces pues, se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, en los siguientes casos:

- a) Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida a la que no se tiene derecho.
- b) Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.
- c) Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.
- d) Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.
- e) Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho.

f) Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

Por ello, y para evitar incurrir en la comisión del delito de defraudación fiscal es necesario abstenerse de tramitar y obtener devoluciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda, como también de realizar acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda.

2.5. UBICACION DEL SUJETO ACTIVO Y PASIVO EN LA COMISION DE UN DELITO

El sujeto activo es la persona física que realiza la infracción y/o delito fiscal, ya que desempeña las funciones de dirección o administración de los entes colectivos. O sea, es la persona que realiza la falta hacia la autoridad no pagando las contribuciones o pagando sólo una parte, realizando o utilizando engaños o el aprovechamiento de errores.

El sujeto pasivo en la comisión de un delito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma, o dicho de otro modo, es el titular del interés cuya ofensa constituye la esencia del ilícito. El ofendido con el ilícito, es el ente que resiente el daño causado por el propio ilícito.

El sujeto pasivo y ofendido de la comisión del delito es el titular del bien o interés jurídicamente protegido, es decir, el Estado como personificación de la sociedad política.

2.5.1. UBICACION EN CUANTO A TIEMPO, LUGAR Y ESPACIO

Precisar el lugar, tiempo y espacio de comisión del delito es relevante para la solución de diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la ley penal en los ámbitos espacial y temporal. Sólo así puede saberse cuando la conducta o el hecho han tenido lugar en el territorio de aplicación de la ley, dando nacimiento a la competencia de los tribunales locales, o bien cuando la propia conducta o hecho típico son o no punibles o deben calificarse de antijurídicos o culpables.

En ocasiones no existe coincidencia entre el lugar, tiempo y espacio en donde se realiza la conducta y aquellos en los cuales se produce el resultado, surge con evidencia la importancia de determinar cuándo, dónde y con quién ha tenido verificativo el hecho delictivo.

Tal cuestión se relaciona con los ámbitos espacial y temporal de aplicación de la ley penal, mas en ocasiones habrá de influir en la operación de algún aspecto negativo del delito al permitir el funcionamiento de causas de justificación, de imputabilidad o de inculpabilidad.

Se destaca la importancia del lugar, tiempo y espacio en la solución de los siguientes problemas:

1. El lugar:

- a) Para saber con certeza si el hecho es o no punible en el territorio en el cual tiene obligatoriedad la ley fiscal.
- b) Para precisar la competencia de los tribunales locales.

2.5.1. UBICACION EN CUANTO A TIEMPO, LUGAR Y ESPACIO

Precisar el lugar, tiempo y espacio de comisión del delito es relevante para la solución de diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la ley penal en los ámbitos espacial y temporal. Sólo así puede saberse cuando la conducta o el hecho han tenido lugar en el territorio de aplicación de la ley, dando nacimiento a la competencia de los tribunales locales, o bien cuando la propia conducta o hecho típico son o no punibles o deben calificarse de antijurídicos o culpables.

En ocasiones no existe coincidencia entre el lugar, tiempo y espacio en donde se realiza la conducta y aquellos en los cuales se produce el resultado, surge con evidencia la importancia de determinar cuándo, dónde y con quién ha tenido verificativo el hecho delictivo.

Tal cuestión se relaciona con los ámbitos espacial y temporal de aplicación de la ley penal, mas en ocasiones habrá de influir en la operación de algún aspecto negativo del delito al permitir el funcionamiento de causas de justificación, de imputabilidad o de inculpabilidad.

Se destaca la importancia del lugar, tiempo y espacio en la solución de los siguientes problemas:

1. El lugar:

- a) Para saber con certeza si el hecho es o no punible en el territorio en el cual tiene obligatoriedad la ley fiscal.
- b) Para precisar la competencia de los tribunales locales.

2.- Tiempo:

- a) Para conocer si es o no aplicable la ley vigente.

- b) Para fundamentar en su caso, la antijuricidad, la imputabilidad o la culpabilidad de la conducta o hecho realizado.

- c) Para esclarecer si ha operado o no la prescripción de la acción penal.

3.- Espacio:

- a) Para desligar la responsabilidad del sujeto(s) que intervino(ron) en la comisión del delito.

- b) Conocer a todos aquellos responsables ya sea autores materiales o intelectuales que realizaron el delito.

Siendo la omisión una actividad voluntaria con violación de un deber de obrar (no cumpliendo la obligación del pago adecuado de un impuesto), debe estimarse cometido el delito de defraudación fiscal en el lugar y tiempo en que dicho deber era exigible legalmente, debiendo entenderse que tratándose de obligaciones cuyo cumplimiento exige un actuar continuo, el delito se comete en todo tiempo y en todo lugar en los cuales existía dicho deber de cumplir.

En el caso del delito de defraudación fiscal permanente o continuo, la naturaleza de un periodo de consumación habrá de tomarse en consideración de todos los lugares y momentos que se verifique la acción típica constitutiva. En el caso del mismo delito en forma continuada priva idéntico criterio cuando el resultado sea el que venga a consideración debiendo tener presente todas las diversas consecuencias.

Un ejemplo podría ser en el caso de defraudación fiscal, que el contribuyente omitiera declarar ingresos, pagando de esta manera un menor impuesto y causándole un perjuicio al fisco federal. Por lo que es importante en materia penal ubicar y encuadrar al sujeto activo en tres aspectos:

- a) El tiempo.- Sería el momento o fecha de la presentación de la declaración objeto del delito.
- b) El lugar.- Sería el territorio donde presentó o dejó de presentar la declaración y que además se ubique dentro de la circunscripción del contribuyente.
- c) Personal.- Serían los responsables directos o indirectos del delito, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

VINCULACION DE ELEMENTOS DEL DELITO

Entre los elementos del delito tributario se pueden considerar los siguientes:

1.- Sujeto activo

Es el que engaña o se aprovecha del error para hacerse ilícitamente de alguna cosa o bien alcanzar un lucro indebido. Sin embargo, puede acontecer que quien se beneficie sea:

a) El que engaña o se aprovecha del error.

b) Un tercero

El sujeto activo tiene la intención de apoderarse de todo o parte del patrimonio del sujeto pasivo y además el sujeto activo trata o consigue aprovechar dicho error o engaño para apoderarse de alguna cosa, o que alcance un lucro indebido o que ejecute actos que mantengan en error al sujeto pasivo con este fin.

2.- Sujeto Pasivo

Es la persona que resiente el daño patrimonial, aunque en ocasiones no se identifica con la que ha sido víctima del engaño o del aprovechamiento del error.

3.- Conducta o Hecho

El ilícito consiste en un hecho o en una conducta exterior del agente infractor o delincuente. Dicha conducta puede consistir en una acción o en una omisión; una u otra deben ser voluntarias.

Las infracciones cuya conducta es una acción, se producen en relación con las obligaciones tributarias formales por violación de prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario. Algunas de esas acciones como el contrabando o el rompimiento de sellos, pueden ser elevadas por el legislador a la categoría de delitos.

Se distingue una diferencia entre las figuras delictivas y las meras infracciones, mientras que en los delitos el legislador en México a través de la supletoriedad del Código Penal, aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación, esto es, la tentativa y la frustración, en cambio, tratándose de meras infracciones o contravenciones (ir en contra de alguna ley), por regla general se ignora la tentativa y la frustración y no se castigan, excepto en el contrabando, que se castiga en grado de tentativa tanto como delito como infracción.

3.1. Omisión

La omisión supone una conducta que consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico.

Se distinguen dos tipos de omisiones y que a continuación se señalan:

a) Omisiones de obligaciones tributarias sustantivas: La más importante infracción de omisión es la consistente en la falta de pago de la prestación tributaria principal, o de las prestaciones accesorias (ejemplo los recargos).

Implica una resistencia al pago de la prestación que el Estado exige de acuerdo a su facultad y que inclusive en una revisión de la S.H. y C.P., puede determinar el dolo por parte del contribuyente de ésta omisión, convirtiéndose la infracción en delito; aunque para que se configure la infracción basta la falta de pago del tributo en el tiempo y modo establecido por la ley, sin que sea necesario indagar si la conducta del obligado ha sido a título de culpa o de dolo.

El autor Villegas en su obra Derecho Penal indica que ni en la teoría ni en la práctica es posible determinar con exactitud cuando un deudor deja de pagar por negligencia o por cualquier motivo originado en su culpa, y cuando, en cambio, no paga movido por otro tipo de situación que excluya totalmente dicha culpa. Incluso cuando de la prueba surge que el incumplimiento es justificado por alguna razón, se acepta que el deudor pueda ser eximido de pena, lo mismo que si deriva de un error excusable.

b) **Omisión de obligaciones tributarias Formales:** Una gran parte de las infracciones por omisión consisten en la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias formales. Por ejemplo no presentar una declaración, no dar un aviso, no tolerar una visita de inspección, etc. Al igual que en la omisión de obligaciones tributarias sustantivas, en las formales al revisar, comprobar y sustentar la autoridad que el contribuyente actuó de una manera dolosa, de mala fe y que encuadre a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, es decir son infracciones fiscales lo dispuesto en los artículos 70 al 91 y son delitos fiscales lo dispuesto del artículo 92 al 115 Bis del Código Fiscal de la Federación. Complementando la idea, Villegas en su obra "Derecho Penal" afirma que estas omisiones se caracterizan por ser predominantemente objetivas, no exigiéndose la investigación del elemento intencional para su configuración y siendo ineludible la aplicación de pena cada vez que sea cometida.

3.2. Pluralidad de acciones

En ocasiones se produce una pluralidad de acciones o de omisiones que violan la misma o mismas normas tributarias, de tal suerte que se trate de diversas infracciones cuyas sanciones puedan acumularse o sumarse o por el contrario, puede tratarse de un solo delito que tiene un carácter continuo y que debe castigarse con una sola sanción, aunque agravada; la pluralidad de acciones ilícitas da lugar a la figuras jurídicas del delito continuo y del delito permanente o continuado.

3.3. Pluralidad de normas jurídicas violadas por un mismo hecho. Hay casos en que un mismo hecho viola dos o más preceptos jurídicos, cada uno de los cuales dispone una sanción diferente.

La fracción V del Art. 75 del Código Fiscal de la Federación., dispone, al efecto, que: "Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor".

4. Resultados.

Una de las diferencias entre la responsabilidad civil y la penal es que la primera, además de la violación de la norma, sólo existe cuando se ha originado un daño concreto, en el caso de la responsabilidad penal, ésta puede existir aun cuando no se haya producido un daño concreto. Es así como V. Lomelí Cerezo en su obra Derecho Fiscal Represivo indica que la norma violada es de Derecho Público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente para que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

Lo anterior no significa, que deba existir un daño concreto, en el caso de numerosas infracciones fiscales, por el contrario, aunque no se exija la existencia del daño para imponer el castigo, es obvio que cuando el infractor o delincuente deja de pagar una prestación tributaria, o la paga extemporáneamente, se producen efectivamente perjuicios al Erario.

El resultado jurídico es la lesión al objeto jurídico, el cual es el bien particular o interés que el hecho incriminado lesiona o expone a un peligro y en cuya protección interviene la tutela penal.

El objeto jurídico, el bien tutelado en los delitos fiscales en general y en la defraudación fiscal en particular, es la hacienda pública, el patrimonio del Estado.

El resultado jurídico en la defraudación fiscal es precisamente el daño o lesión que se causa al fisco.

En materia de infracciones, el Art. 75 del Código Fiscal de la Federación ordena que las autoridades fiscales, al imponer las multas dentro de los límites fijados por el Código Fiscal de la Federación., tomen en cuenta si existen agravantes enunciado en el mismo precepto legal. Lo anterior implica dar atención al resultado de la infracción o delito.

4.1. Frustración

En la obra del autor Royo de "Infracciones" indica que "en principio, los conceptos de tentativa y de frustración no tienen relevancia, en cuanto tales, en el terreno de las infracciones tributarias. Puede ser, sin embargo, que el concepto de frustración sea utilizable, aunque no autónomamente, como grado de ejecución, sino en cuanto la ausencia del logro del resultado pretendido por el agente, en algunas infracciones, puede dar lugar a un tipo de infracción o delito diferente. En principio, parece que frustración y consumación se confunden en las infracciones tributarias. Podemos indicar, sin embargo, que la ausencia de perjuicio económico representado por la sustracción total o parcial de la deuda tributaria puede en ciertos casos, equivaler a la frustración de la infracción".

En el caso de tentativa, hablaremos más detalladamente de ella posteriormente.

5. Nexo Causal

Las legislaciones tributarias penales exigen, a la par del Derecho Penal Común; que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción o delito y el resultado castigado por la ley exista una relación o vínculo de causalidad, de tal manera que los últimos sean consecuencias de los primeros.

6. La Tipicidad.

El principio de tipicidad es uno de los predeterminantes en el Derecho Penal. No hay delito si un hecho u omisión no está tipificado por alguna ley. Los delitos fiscales en el Derecho Mexicano se conforman plenamente al principio de tipicidad, de tal manera que cualquier violación a cualquier norma tributaria sustantiva o formal constituye una contravención y como tal constituye un hecho punible por el propio Código Fiscal e incluso el mismo sistema se observa en algunas leyes tributarias especiales; sin embargo, no debe considerarse que en esos casos se prescinde el requisito de tipicidad. Lo que sucede es que el tipo está representado por la hipótesis de la norma tributaria sustantiva o formal que establece la obligación.

La Tipicidad existe porque la acción u omisión para que sea punible debe conformarse estrictamente con los elementos de la hipótesis de la norma violada.

La Tipicidad puede ser considerada como la traducción en el ámbito legal del principio de legalidad y no hay infracción o delito tributario si no existe una ley que la prevea y la sancione.

En la obra de "Infracciones" de Royo, indica una diferencia en la técnica de tipificación de los delitos y de las infracciones: mientras que en los delitos del Derecho Penal el precepto está normalmente implícito en la sanción (por ejemplo el homicidio: al que priva de la vida a otra persona se le impondrán tantos años de prisión), en el Derecho Penal Tributario, tanto delitos como infracciones, el precepto aparece generalmente separado de la sanción, así sucede en el Código Fiscal de la Federación.

7. La Antijuricidad

Las infracciones, sean contravenciones o delitos, son conductas que lesionan un bien jurídico, como antes lo hemos explicado, y por infringir, por violar una norma jurídica, se convierten en antijurídicas y por tanto en ilícitas. La antijuricidad tributaria consiste en un ataque al interés financiero del Estado.

Lo único relevante para el Derecho Penal Tributario es que esa ilicitud o antijuricidad es de un carácter objetivo y no requiere, por tanto, ningún estado de conciencia del infractor respecto a la antijuricidad de la infracción ni tampoco ella desaparece porque el agente tenga una creencia en la licitud de sus acciones.

8.-La Imputabilidad.

La imputabilidad es considerada como la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual para valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese conocimiento.

La imputabilidad es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad.

Las causas de imputabilidad establecidas en el Código Penal son igualmente aplicables a la materia penal tributaria.

La imputabilidad es el sustrato de la culpabilidad, en cuanto requiere que la acción sea referible a un sujeto capaz de atender y de querer.

9. La Punibilidad.

No es suficiente que el Derecho Positivo señale determinadas conductas como ilícitas y antijurídicas. Es necesario que establezca, por medio de normas legislativas, formal y materialmente, las sanciones que deban imponerse al que las realiza.

Las normas que contienen las sanciones para los delitos están contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Las sanciones de las infracciones, se encuentran en su mayor parte en dicho Código y en algunas ocasiones en leyes tributarias especiales.

Las sanciones que no tienen carácter penal o punitivo, sino estrictamente indemnizatorio, no corresponden a infracciones penales.

10.-La Tentativa.

Los incumplimientos omisivos de las obligaciones tributarias formales quedan eliminados del campo de la tentativa. Por lo que se refiere al delito tributario fraudulento, no necesita de un resultado para consumarse y se considera que vendría a ubicarse desde este aspecto en la categoría de los delitos formales, de derecho penal ordinario, en los que basta la simple acción del agente que cita el art. 98 del Código Fiscal de la Federación., para considerar consumada la violación a ley, lo cual hace surgir la dificultad para diferenciar esas acciones ya consumativas de otros actos exteriores que tengan relación directa con las primeras y que revelan la resolución inequívoca de cometerlas.

11. Actos Preparatorios

Por aplicación del Derecho Penal Común consideramos punibles los actos preparatorios de los delitos de contrabando y de defraudación fiscal.

En cambio en materia de infracciones consideramos que son punibles únicamente las infracciones consumadas.

12. Excusas absolutorias o causas de justificación.

Son aquellas que tienen por objeto hacer que un hecho antijurídico deje de serlo en un caso particular. Tienen escasa importancia práctica en Derecho Penal Tributario. Deben ser de carácter objetivo y por consecuencia encontrarse fuera de la mente o conciencia del autor de la infracción o delito

Algunas resultan de disposiciones de Derecho Tributario, pero la mayoría lo son por establecerlas el Código Penal, cuya aplicación es supletoria (Art. 15).

2.6 DETERMINACION DEL ENGAÑO

La autoridad al precisar la situación fiscal al contribuyente de acuerdo a su revisión, la omisión en el pago de impuestos, debe considerar elementos objetivos que le permitan determinar las conductas que llevaron a ese contribuyente a faltar a su obligación. Es decir, el agente ofendido (S.H. y C.P.) determina el grado en que fue engañado de acuerdo a las conductas del agente ofensor.

Todo esto se lleva a cabo con el fin de determinar si el caso se llevará por vía administrativa (engaño simple) o por vía penal (engaño maquinado).

Para mayor comprensión diremos que engaño es aquello que induce al error o aprovecharse del error en que se encuentra, con voluntad de realizar los actos necesarios para llegar a colocar al sujeto en el estado subjetivo de error, o bien en callar o no denunciar tal error, aprovechándose de él en forma voluntaria.

Las formas que generalmente toma este acto son las siguientes:

- a) Cuando una persona comunica a otra conceptos erróneos.
- b) Cuando le inspira sentimientos falsos (inmorales o antiestéticos, comprendiendo en tales los antijurídicos).
- c) Cuando le sustituye algo.

En los tres casos el fin consiste en provocar la equivocación de la conducta. De ésta manera el engaño se puede presentar en dos formas: simple y maquinado.

2.6.1 ENGAÑO SIMPLE

El engaño simple es una conducta que lleva a errores por ignorancia, distracción, descuido, etc. Siempre convencido de que está diciendo la verdad o haciendo legalmente un hecho. Un ejemplo sería la sola presentación de la declaración conteniendo datos erróneos o por cálculos aritméticos equivocados, causándole al fisco perjuicio o daño en cuanto a omisión de impuestos, pero no llevando consigo el uso de maquinaciones o conductas de mala fe.

2.6.2 ENGAÑO MAQUINADO

Maquinación es un conjunto de actos unidos con la finalidad de engañar y artificio es una técnica para impresionar y dejar a un sujeto fuera de la realidad.

El engaño maquinado lleva consigo una mentira dolosa, cuyo objeto es producir en la víctima un falso concepto de la realidad. El que engaña, sabe perfectamente que está deformando la realidad con sus afirmaciones falsas, buscando un perjuicio a un tercero y un beneficio para él en lo personal.

Este tipo de engaño se puede dividir en:

- a) Engaños sencillos, es decir fácilmente identificables en una auditoría fiscal
- b) Engaños sofisticados, de difícil detección por las autoridades fiscales.

Dentro de los primeros se encuentran: omisión de ingresos, doble facturación, facturas apócrifas, etc.

En los segundos se encuentran: todo tipo de maquinaciones y artificios ilícitos, disfrazados de licitud jurídica plena, tales como triangulaciones, datos falsos en declaraciones, planeaciones fiscales mal fundadas, etc.

2.6.3. CONCEPTO GENERAL DE ACTOS SIMULADOS

Simular significa representar una cosa fingiendo o imitando lo que no es.

Simular es el equivalente a doblez, disimula, simulacro, fingimiento, estrategia (engaño hecho con astucia y destreza), hipocresía, ficción, farsa, disfraz.

La simulación civil se define como: la manifestación de la voluntad de las partes, por medio de la cual declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado, o no se ha convenido.

La simulación civil puede tener muchos móviles: amistosos, amorosos, de gratitud, de broma, de diversión. Pudiendo también ser uno de sus móviles el deseo de dañar a otro en beneficio propio. En este caso la simulación además de ser civil, también es penal.

En la simulación civil, de existir alguna persona afectada en su patrimonio con el acto simulado, puede acudir a un juzgado civil, solicitando que se declaren nulos los actos simulados.

Debe entenderse por actos simulados, lo que establece el art. 108 del Código Civil.

"Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas".

Como ejemplo de actos simulados están los siguientes:

Cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro.

Cuando el acto contiene cláusulas o fechas que no son verdaderas.

Cuando por el acto se constituyen o transmiten derechos a personas interpósitas que consiguientemente no son aquellas a quienes se refieren.

Así también, de conformidad con lo que señala el referido art. 108, el aprovechamiento del error en que se encuentra el fisco federal, es un medio para la comisión del delito de defraudación fiscal.

El aprovechamiento de error pudiera darse por ejemplo cuando el contribuyente guarda silencio, con el propósito de obtener un beneficio indebido.

La simulación penal se define como: la acción y efecto de crear formas jurídicas que solo son exteriores y aparentes, pero que en realidad no existen, con el fin de ocultar otros actos jurídicos reales y verdaderos, esto con el fin de obtener un beneficio patrimonial, con perjuicio de un tercero.

2.6.4. DELITOS EQUIPARABLES A DEFRAUDACION FISCAL

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, en vigor establece como equiparables al delito de defraudación fiscal ciertas conductas, en forma enunciativa, las que se consideran expresamente delictivas como sigue:

ARTICULO 109

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados, conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, 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 señalado en el art. 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Respecto a la conducta señalada en la fracción I, para que se de tal supuesto será necesario que el contribuyente esté obligado a presentar declaraciones, también se menciona que es ilícito fiscal, el efectuar deducciones falsas, éstas pueden ser de costo o gastos amparados con documentación comprobatoria de proveedores o prestadores de servicios inexistentes o que aún existiendo, no sean operaciones reales, se debe descartar a las deducciones que no reúnen requisitos fiscales, ya que éstas últimas no implican el delito de defraudación fiscal o sus equiparables

En cuanto al tipo delictivo señalado en la fracción II, se considera que es delito fiscal que el contribuyente haya retenido o recaudado contribuciones, sin efectuar el entero correspondiente.

Es importante señalar que la falta de retención o recaudación de una contribución por parte del contribuyente, no constituye el delito establecido en ésta fracción.

Por lo que se refiere al supuesto de la fracción III, este ilícito fiscal es propiamente una conducta de aprovechamiento de error, en virtud de la cual, el contribuyente al que se le otorga un subsidio o estímulo fiscal a que no tiene derecho, se aprovecha dolosamente del fisco, ya que se abstiene de hacer la aclaración pertinente cuando se le concede, o lo solicita y tramita sabiendo de antemano que no tiene derecho a ello, o bien cuando ya habiéndola obtenido deje de cumplir los requisitos para seguir gozando del mismo.

En cuanto a la conducta señalada en la fracción V, por tratarse de una reforma vigente a partir de 1991, las declaraciones a que alude dicho precepto serán las anuales, que el contribuyente esté obligado a presentar durante 1991 o años subsecuentes y que corresponden al ejercicio fiscal de 1990 o siguientes y por los que se tenga que pagar impuesto.

2.6.5. AGRAVANTES DE LAS CONDUCTAS DELICTIVAS.

Se puede considerar como agravantes a la importancia o cuantía de la infracción y la evasión de cantidades considerables adeudadas al fisco.

El Código Fiscal de la Federación, establece en su art. 75 como casos de agravantes:

"I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente".

La reincidencia consiste en la ejecución de actos u omisiones considerados como infracción y que se repiten una vez que los anteriores dejaron de surtir sus efectos. Si éstos persisten, habrá continuidad y no reincidencia. Para que exista ésta última, es necesario que se haya castigado ya el hecho constitutivo de la infracción.

"II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos, o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada'.

2.6.6. DELITO CONTINUO

El delito continuo es la pluralidad de acciones ilícitas las cuales dan lugar a esta figura jurídica, no obstante la pluralidad de acciones con las cuales se obtiene un solo resultado es lo que caracteriza al delito continuo.

El art. 7 fracción II del Código Penal conceptúa como delito permanente o continuo: "Cuando la consumación se prolonga en el tiempo".

Ahora bien, por delito continuo en el aspecto fiscal se entiende que son las acciones o actitudes, encaminadas a no pagar o a pagar de menos las contribuciones ya sea a través del uso de facturas falsas, deducciones declaradas de más, etc. por más de una vez.

Es decir, cuando se comete en forma interrumpida durante todo el tiempo que el infractor realice el hecho ilícito.

2.6.7. DELITO CONTINUADO

El art. 99 del Código Fiscal de la Federación conceptúa al delito continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

El Código Penal en su art. 64 último párrafo señala una pena para el delito continuado hasta una tercera parte del delito cometido y el Código Fiscal de la Federación, señala hasta una mitad más de la que resulte aplicable.

A diferencia del delito continuo, en el delito continuado las acciones o las omisiones no se prolongan sin interrupción sino que hay una discontinuidad en su ejecución y en sí, cada una de ellas se completan y constituyen un delito perfecto y autónomo.

En el caso de contradicción debe estarse a lo dispuesto por la ley especial, la pena aplicable será la última, es decir, un cincuenta por ciento más de la pena correspondiente.

Se considera que son delitos equiparables a defraudación fiscal los incluidos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, los cuales mencionaremos a continuación, además de citar los artículos 111 y 115 Bis.

ARTICULO 109

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

Fracción I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes...."

Al analizar si se trata de un caso de defraudación fiscal o si, por el contrario, estamos en presencia de un delito fiscal autónomo. Si se considera que se trata de una defraudación específica para la configuración del delito será requisito indispensable que la declaración de ingresos menores a los realmente obtenidos o al efectuar deducciones falsas tengan un nexo directo con una conducta dolosa de parte del contribuyente inculpado, es decir, deben provenir de una serie de maniobras, artificios o engaños deliberadamente dirigidos a la omisión total o parcial de una contribución.

Por otro lado, si se considera que se trata de un delito autónomo, entonces se tendría que concluir, que cualquier omisión de ingresos, por cualquier monto, o el tomar cualquier deducción falsa, también por cualquier cantidad, da lugar a la aplicación de las mismas penas del delito de defraudación fiscal, sin que para ello resulte necesario probar la existencia de una conducta dolosa por parte del inculpaado.

2.6.8. TENTATIVA.

Etimológicamente, tentativa, derivada de tentar, frecuentativo de "tener", que significa esforzarse y denota un impulso hacia un fin determinado que no se logra por accidente o acción ajena.

La tentativa es el acto que no llega a la perfección de la infracción fiscal, por lo tanto ésta imperfección es precisamente una de las condiciones de la tentativa y por ello su verdadera esencia reside en que se lleve a cabo un principio de ejecución; la infracción fiscal consumada es la unidad y por ello representa la perfección, la infracción fiscal intentada es una parte de la acción que conduce a la infracción consumada y por eso es imperfecta o incompleta respecto de aquella.

El primer párrafo del artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

"La tentativa de los delitos previstos en éste Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas de la voluntad del agente".

Entonces pues, por disposición legal expresa, la tentativa de los delitos prevista en el Código Fiscal de la Federación, es punible, es decir se sancionará penalmente, cuando la resolución o decisión de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en realización total de los actos que deberán producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Para que se configure la tentativa de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, necesariamente deben concurrir los siguientes elementos:

a) Que exista resolución de cometer un hecho delictivo.

Consiste en que exista una persona física resuelta a la determinación, la decisión de cometer un hecho delictivo, es decir, un delito fiscal. Si falta esta decisión no podrá configurarse la tentativa.

b) Que la decisión de cometer un hecho delictivo se lleve a la práctica.

El elemento común es que la interrupción de los actos iniciales de la ejecución del delito fiscal o la no producción de éste se origina por causas ajenas a la voluntad de la persona física que había tomado la decisión de cometer un delito fiscal.

Ahora bien, si la interrupción de los actos iniciales de la ejecución, o la no producción del delito fiscal, no obstante la realización total de los actos que deben producirlo, se origina por voluntad propia del agente, si se demuestra, entonces no se sancionará penalmente dicha tentativa, en virtud de esto el último párrafo del artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, establece:

"Si el autor desistiere de la ejecución o impidiera la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito".

De lo anterior, para que no se castigue penalmente la tentativa de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación., es necesario que existan los dos requisitos siguientes:

- 1.- Que el autor desista de la ejecución o impida la consumación del delito.
- 2.-Que los actos ejecutados no constituyan por si mismos delito.

Entonces, si el autor desiste de la ejecución o impide la consumación del delito, pero los actos ejecutados constituyen por sí mismos delito, entonces si se le castigará por los delitos fiscales que haya cometido.

Por ejemplo, pongamos el caso de una persona que ha tomado la decisión de cometer el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación., y que con uso de engaños pretenda omitir total o parcialmente el pago de contribuciones, para lo cual registra sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos, pero que posteriormente se desiste de la ejecución o impide la consumación del delito de defraudación fiscal. En este caso a esta persona no se le impondrá sanción alguna por la tentativa del delito de defraudación fiscal, pero si se le aplicará la pena por los actos ejecutados, ya esto por sí mismo constituye delito, atento al contenido del artículo 111 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Se considera que existe defraudación fiscal en grado de tentativa cuando se encuentra en la fase de ejecución de este delito, es decir, si una persona solicita devolución de contribuciones pagadas en exceso, apoyando su solicitud documentos falsos y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público descubre a tiempo el engaño no sólo le negará dicha solicitud, sino que podrá acusarlo de tentativa de defraudación fiscal. Pudiendo en este caso, la pena corporal ser hasta de 2/3 partes de la que hubiera correspondido de haberse consumado dicho delito.

(Artículo 98 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación).

CAPITULO TERCERO

PROCEDIMIENTOS GENERALES PARA EL CASO PENAL

El Código Federal de Procedimientos Penales (C.F.P.P.) comprende los siguientes procedimientos en su artículo 1, los cuales comentamos a continuación:

I. El de averiguación previa a la consignación a los tribunales, que establece las diligencias legalmente necesarias para que el Ministerio Público, pueda resolver si ejercita o no la acción penal.

II El de preinstrucción, en que se realizan las actuaciones para determinar los hechos materia del proceso, la clasificación de éstos conforme al tipo penal aplicable y la probable responsabilidad del inculpado, o bien, en su caso la libertad de éste por falta de elementos para procesar;

III El de instrucción, que abarca las diligencias practicadas ante y por los tribunales con el fin de averiguar y probar la existencia del delito, las circunstancias en que hubiese sido cometido y las peculiares del inculpado, así como la responsabilidad o irresponsabilidad penal de éste.

IV. El de primera instancia durante el cual el Ministerio Público precisa su pretensión y el procesado su defensa ante el tribunal, y éste valora las pruebas y pronuncia sentencia definitiva;

V. El de segunda instancia ante el tribunal de apelación, en que se efectúan las diligencias y actos tendientes a resolver los recursos;

VI. El de ejecución, que comprende desde el momento en que cause ejecutoria la sentencia de los tribunales hasta la extinción de las sanciones aplicadas;

VII. Los relativos a inimputables, a menores y a quienes tienen el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos".

Dentro del período de averiguación previa el Ministerio Público deberá ejercitar por sí mismo, en caso necesario las funciones expresadas en el artículo 2 del Código Federal de Procedimientos Penales, que dice:

I.- Recibir las denuncias acusaciones o querrelas que le presenten en forma oral o por escrito sobre hechos que puedan constituir delito;

II.- Practicar y ordenar la realización de todos los actos conducentes a la comprobación de los elementos del tipo penal y a la demostración de la probable responsabilidad del inculpado, así como la reparación del daño;

III.- Solicitar a la autoridad jurisdiccional las medidas precautorias de arraigo, aseguramiento o embargo que resulten indispensables para la averiguación previa, así como las órdenes de cateo que procedan.

Además de realizar la función de la fracción II del artículo 3 del C.F.P.P. que indica:

"II. Practicar, de acuerdo con las instrucciones que le dicte el Ministerio Público Federal, las diligencias que sean necesarias y exclusivamente para los fines de la averiguación previa";

Los procedimientos de preinstrucción, instrucción y primera instancia, así como la segunda instancia ante el tribunal de apelación, constituyen el proceso penal federal, dentro del cual corresponde exclusivamente a los tribunales federales resolver si un hecho es o no delito federal, determinar la responsabilidad o irresponsabilidad penal de las personas acusadas ante ellos e imponer las penas y medidas de seguridad que procedan con arreglo a la ley.

Durante estos procedimientos, el Ministerio Público y la Policía Judicial bajo el mando de aquél ejercerán, en su caso también las funciones que señala la fracción II del artículo 2 y el Ministerio Público, cuidará de que los tribunales federales apliquen estrictamente las leyes relativas, y de que las resoluciones de aquéllos se cumplan debidamente".

El proceso penal propiamente se inicia con la etapa de preinstrucción y concluye con la sentencia definitiva, en primera o segunda instancia según exista apelación o no.

En la averiguación previa el Ministerio Público, actúa como autoridad, y cuando consigna y el proceso penal empieza deja de hacer tal carácter, pero inicia su participación como parte procesal.

Durante el proceso penal el Ministerio Público, con auxilio de la policía judicial se ocupa de buscar, ofrecer, y desahogar todo tipo de pruebas tendientes a demostrar la culpabilidad del procesado y desvirtuar las que presente la defensa. Posteriormente, terminado el proceso probatorio, el Ministerio Público formula sus conclusiones, en las que expresa razonadamente sus bases para señalar al inculcado, ya no como un presunto responsable sino como responsable pleno del delito cometido solicitando al juez penal la aplicación de una pena concreta para el caso en particular de que se trate.

El Ministerio Público es el órgano designado por la Ley para vigilar la correcta ejecución de la sentencia .

El Artículo 5º. C.F.P.P. nos dice :

"En el procedimiento de ejecución, el Poder Ejecutivo, por conducto del órgano que la ley determine, ejecutará las penas y medidas de seguridad decretadas en las sentencias de los tribunales hasta su extinción; y el Ministerio Público cuidará de que se cumplan debidamente las sentencias judiciales."

Una vez que la sentencia definitiva haya alcanzado el grado de irrevocable, dictada en la primera o segunda instancia, solo resta su cumplimiento.

La autoridad competente para la ejecución de una sentencia penal de condena, es el poder Ejecutivo de la Unión llevada a cabo a través de la Secretaría de Gobernación por conducto de su Dirección General de Servicios Coordinados de Prevención y Readaptación Social.

Corresponde al Ministerio Público, vigilar que cada sentencia condenatoria de privación de libertad, se cumpla conforme a derecho, no sólo por lo referente al castigo aplicable al inculcado, sino a la defensa de los derechos que a éste correspondan.

Por otra parte el Artículo 113 del C.F.P.P. indica:

"El Ministerio Público y sus auxiliares, de acuerdo con las órdenes que tienen de aquellos, están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos de que tengan noticia. La averiguación previa no podrá iniciarse de oficio en los casos siguientes:"

I.- Cuando se trate de delitos en los que solamente se pueda proceder por querrela necesaria, si ésta no se ha presentado;

II.- Cuando la ley exija algún requisito previo, si éste no se ha llenado.

Si el que inicia una investigación no tiene a su cargo la función de proseguirla, dará inmediata cuenta al que corresponda legalmente practicarla. .

Cuando para la persecución de un delito se requiera querrela u otro acto equivalente, a título de requisito de procedibilidad, El Ministerio Público Federal actuará según lo previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, para conocer si la autoridad formula querrela o satisface el requisito de procedibilidad equivalente".

Existe la posibilidad de que el Ministerio Público, se entere de un delito de defraudación fiscal por el cual el Fisco aún no se ha querrellado.

En este caso el Ministerio Público deberá proceder como lo indica el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República que dice:
" Cuando del Ministerio Público Federal tenga conocimiento por si o por conducto de sus auxiliares, de la probable comisión de un delito cuya persecución dependa de querrela o de cualquier otro acto equivalente, que deba formular alguna autoridad lo

comunicará por escrito y de inmediato a la autoridad legítima para presentar la querrela o cumplir el requisito equivalente a fin de que resuelvan con el debido conocimiento de los hechos, lo que a sus facultades o atribuciones corresponda. Las autoridades harán saber por escrito al Ministerio Público Federal, la determinación que adopten. En caso de que, conforme a lo que autoriza el artículo 16 Constitucional, El Ministerio Público Federal o sus auxiliares tenga a su disposición, así lo harán saber a las autoridades legítimas para formular querrela o cumplir el requisito equivalente, y éstas deberán comunicar por escrito la determinación que adopten, en el lapso de 24 horas".

Lo normal es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querelle para que intervenga la Procuraduría General de la República, por un delito de Defraudación Fiscal, sin embargo también puede darse el caso de que al conocer el Ministerio Público, la comisión de este delito, le pida a la autoridad fiscal que le envíe una querrela para poder intervenir legalmente, sin perjuicio de que se detenga inmediatamente a los presuntos responsables por este delito.

Se considera necesario recalcar el artículo 123 del C.F.P.P.:

"Inmediatamente que el Ministerio Público Federal o los funcionarios encargados de practicar en su auxilio diligencias de averiguación previa tengan conocimiento de la probable existencia de un delito que deba perseguirse de oficio, dictarán todas las medidas y providencias necesarias para: proporcionar seguridad y auxilio a las víctimas; impedir que se pierdan, destruyan o alteren las huellas o vestigios del hecho delictuoso los instrumentos o cosas objeto o efectos del mismo; saber qué personas fueron testigos, evitar que el delito se siga cometiendo y, en general, impedir que se dificulte la averiguación procediendo a la detención de los que intervinieron en su comisión en los casos de delito flagrante.

Lo mismo se hará tratándose de delitos que solamente puedan perseguirse por querrela, si ésta ha sido formulada.

El Ministerio Público Federal sólo podrá ordenar la detención de una persona, cuando se trate de un delito flagrante o de caso urgente, conforme a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución y en los términos de los artículos 193 y 194 respectivamente.

La persona detenida en contravención a lo previsto en este artículo será puesta inmediatamente en libertad".

Por lo que el Ministerio Público Federal al tener conocimiento de un delito perseguido de oficio o a petición de parte cuando ésta ya se haya querrellado.

- a) Dictará todas las medidas tendientes a auxiliar a las víctimas.
- b) Evitará que el delito se siga cometiendo.
- c) Impedirá que las huellas y vestigios del hecho delictuoso se pierdan .
- d) Tomará medidas preventivas para que la averiguación previa no sea obstaculizada.
- e) Detendrá al presunto responsable , aún sin orden de aprehensión dictada por un juez penal, cuando además exista flagrancia o urgencia.

Como la Defraudación Fiscal es un delito de querrela necesaria le está terminantemente prohibido tanto al Ministerio Público, como a la policía judicial detener a una persona, aún en el caso de ser sorprendida en flagrancia o tratarse de un caso de urgencia .

Pero posiblemente las cosas no suceden como ordena o prohíbe la ley y se cometan actos arbitrarios por funcionarios deshonestos en virtud de que cualquier agente del Ministerio Público podrá detener u ordenar que se detenga a cualquier persona cuando quiera hacerlo, maquillando jurídicamente su arbitrariedad de que se estaba en presencia de un delito perseguido de oficio y se trataba de un caso de extrema urgencia debido a que el inculpado se disponía a abandonar el país y en este caso la Constitución en su artículo 16 autoriza la detención sin orden de aprehensión por un juez penal.

Ahora bien tratándose de un delito perseguido de querrela necesaria también podría suceder lo anterior ya que si se está en presencia de un caso de Defraudación Fiscal se puede cambiar a que si bien la Defraudación Fiscal no es delito perseguido de oficio al igual que el fraude sea genérico o específico.

3.1. ANALISIS DE PRUEBAS.

En el artículo 206 del C.F.P.P. dice:

"Se admitirá como prueba en los términos del artículo 20 fracción V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos todo aquello que se ofrezca como tal, siempre que pueda ser conducente, y no vaya contra el derecho a juicio del juez o tribunal. Cuando la autoridad judicial lo estime necesario, podrá por algún otro medio de prueba, establecer su autenticidad".

En la búsqueda de la justicia penal se ha dispuesto que todo tipo de pruebas sean admitidas en el debate probatorio sobre la culpabilidad o inocencia del procesado, con la limitación de que sean conducentes para encontrar la verdad que se busca y que no vayan contra derecho.

No basta que el procesado sea realmente culpable, el Ministerio Público deberá probar dicha culpabilidad, ya que de no ser así, el juez penal deberá dictar auto de libertad por falta de méritos o, en su caso, sentencia absolutoria.

Por otra parte, el inculcado no tiene obligación de probar su inocencia ya que ésta se presume mientras no se demuestre lo contrario, sin embargo el procesado aún siendo inocente no debe permanecer pasivo, debe preocuparse por desvirtuar las pruebas de culpabilidad que exhiba el Ministerio Público ante el juez, esto debido a que el inculcado corre el riesgo de que el juez penal conceda valor probatorio a las pruebas de acusación y dicte sentencia condenatoria Existen diversas pruebas las cuales trataremos de explicar a continuación:

PRUEBA CONFESIONAL

El artículo 207 del C.F.P.P. indica:

"La confesión es la declaración voluntaria hecha por persona no menor de dieciocho años, en pleno uso de sus facultades mentales, rendida ante el Ministerio Público, el juez o tribunal de la causa, sobre hechos propios constitutivos del tipo delictivo materia de la imputación, emitida con las formalidades señaladas por el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se admitirá en cualquier estado del procedimiento, hasta antes de dictar sentencia irrevocable. "

Para que la confesión sea tomada en cuenta debe de estar acompañada de otras pruebas que hagan suponer su autenticidad, ya que las confesiones inverosímiles carecen de todo valor probatorio.

La policía judicial está impedida para obtener confesiones de los presuntos responsables y en caso de hacerlo, estas carecerán de valor probatorio.

Para que la declaración hecha por un detenido, en el que confiesa su intervención en algún delito, tenga valor probatorio, es imprescindible que esta confesión haya sido hecha en presencia de su defensor o abogado; de no ser así, está carecerá de valor probatorio.

La confesión es la prueba a la que la ley concede mayor plazo para su desahogo, en virtud de que ésta puede ser rendida hasta antes de que se dicte sentencia irrevocable.

PRUEBA PERICIAL.

El artículo 222 del C.F.P.P. dice:

"Con independencia de las diligencias de pericia desahogadas en la averiguación previa, la defensa y el Ministerio Público tendrán derecho a nombrar hasta dos peritos en el proceso, para dictaminar sobre cada punto que amerite intervención pericial. El tribunal hará saber a los peritos su nombramiento y les ministrará todos los datos que fueren necesarios para que emitan su opinión".

Esta es la más técnica de todas las pruebas y responde a la necesidad que tiene el juzgador de subsanar su carencia de conocimientos en alguna materia de alto grado de especialización. El perito debe concretarse a emitir su dictamen apegado a la mayor objetividad posible buscando iluminar el entendimiento del juez penal en los aspectos que no pueda entender por desconocer la materia de que se trate, emitiendo su dictamen en un lenguaje lo más claro y menos técnico posible.

En la mayoría de los casos el delito de defraudación fiscal se comete mediante maquinaciones y artificios con alto grado de complejidad, por lo que en este caso la prueba pericial es determinante, ya que mediante estas pruebas, el juez es ilustrado sobre si las decisiones tomadas en materia fiscal estuvieron apegadas a derecho o fueron contrarias a él.

PRUEBA DOCUMENTAL.

El artículo 269 del C.F.P.P. dice:

"El tribunal recibirá las pruebas documentales que le presenten las partes hasta un día antes de la citación de la audiencia de visita y las agregará al expediente, asentando razón en autos".

El documento es uno de los medios de prueba de mayor eficacia y confiabilidad, pues éstos reflejan por sus características, mayor seguridad jurídica que otras pruebas. Los documentos se clasifican en públicos y privados. Son públicos aquellos cuya creación está encomendada por la ley a un funcionario público dentro del límite de su competencia, expedidos en ejercicios de su cargo; éstos muestran su validez oficial mediante sellos, firmas y otros signos formales que previenen las leyes.

Son documentos privados aquellos que no reúnen las características anteriores.

Ahora bien, dado a que el cuerpo del delito de defraudación fiscal en su mayor parte esta constituido por documentos, éstos tienen una enorme importancia en la investigación de éste ilícito.

Dentro de los documentos de una persona moral o física, existe uno de máxima importancia cuando se trata de un delito de defraudación fiscal que es su contabilidad, ya que dentro de ésta están incluidos los libros de actas y demás libros señalados por la ley.

3.2. ACOPIO DE ELEMENTOS PROBATORIOS.

La autoridad para comprobar la culpabilidad del contribuyente, deberá presentar al Ministerio Público las pruebas mediante las cuales determina o determinó las acciones que constituyen el delito de defraudación fiscal, como pueden ser.

I. Omisión de Ingresos

determinada a través de: la documentación comprobatoria de ingresos no declarada.

Libros de contabilidad oficiales con cifras mayores a las declaradas.

Ingresos omitidos determinados por medio de compulsas a clientes.

Omisión de ingresos con base en compras no registradas ni declaradas que hayan sido determinadas por compulsas a proveedores, pagos a proveedores con cuentas bancarias del contribuyente no registrados, localización de facturas o documentos de compras, entre otros.

Omisión de ingresos determinados con base en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad, ya sea que estén a nombre de la empresa o a nombre de terceros, estos últimos sean reales o ficticios.

II. La determinación de costo y deducciones amparadas con documentación de proveedores o prestadores de servicios inexistentes o aún existiendo no corresponden a operaciones reales.

III. Determinación de contribuciones retenidas o recaudadas no enteradas.

Estos determinados con base en: en la revisión de nóminas, listas de raya, etc. recibos o cualquier documentación en la que se acrediten retenciones de contribuciones,

IV. -Determinación de un beneficio indebido por gozar de un subsidio o estímulo fiscal sin tener derecho a ello, por no cumplir con los requisitos establecidos por las leyes respectivas.

3.3. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL.

Sobre la prescripción el Lic. Dionisio J. Kaye en su obra *Derecho Procesal Fiscal* dice: "Nuestro derecho, al igual que muchos sistemas tributarios extranjeros, admiten que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción. Esta opera tanto en favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso del tiempo, como a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios."

El artículo 146 de Código Fiscal de la Federación, establece la instancia de prescripción, por virtud de la cual, los particulares pueden solicitar que se declare que ha prescrito algún crédito fiscal a su cargo. Asimismo establece que el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Se considera como gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

El plazo de la prescripción del crédito fiscal a favor de los particulares es de 5 años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

El plazo será de 10 años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido en el Código Fiscal de la Federación, así como por los ejercicios en que no presentó alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.

La resolución debe ser dictada, por las autoridades fiscales, en un máximo de 4 meses, pues de lo contrario se considera resuelta en sentido negativo (Art. 37 del Código Fiscal de la Federación).

La prescripción en materia penal tiene dos modalidades:

La de la acción penal que es la pérdida del derecho, que tiene el Estado, para perseguir a una persona por la comisión de un delito.

La de las sanciones que es la pérdida del derecho, que tiene el estado para castigar a una persona por la comisión de un delito.

La prescripción es la única de las cinco formas que reconoce la ley de extinción de la responsabilidad penal que se encuentra expresada en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación que dice:

"La acción penal en los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia Federal".

El artículo 101 del Código Penal Federal dice:

"La prescripción es personal y para ella bastará el simple transcurso del tiempo señalado por la ley.

Los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por ésta circunstancia no es posible integrar una averiguación previa, concluir un proceso o ejecutar una sanción.

La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso".

El plazo de prescripción para los delitos fiscales es de 5 años, sin embargo existe una excepción, y ésta se refiere al hecho de que el inculcado se encuentra fuera del país, si debido a este hecho: No se puede integrar la averiguación previa, no se puede concluir el proceso penal y/o no se pueda ejecutar la sanción, de darse este caso, la prescripción será de 10 años.

Consideramos que esta disposición legal sea conocida, en virtud de que no se encuentra dentro del Código Fiscal de la Federación, muchos contribuyentes creen que la prescripción para los delitos fiscales es de cinco años, lo cual es falso.

3.4. ELABORACION DEL DICTAMEN TECNICO CONTABLE.

El dictamen puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativas a su naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre la información de su cliente. De acuerdo a la definición anterior se puede definir al dictamen técnico contable como el documento o documentos en los cuales se dan a conocer los hechos e irregularidades encontradas durante el desarrollo de una visita domiciliaria, el cual es suscrito por el personal capacitado y reconocido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, donde se demuestra que el contribuyente visitado (persona física y/o moral) incurrió en un delito fiscal basándose en pruebas documentales aportadas por la visita domiciliaria.

Para la elaboración del Dictamen Técnico Contable es necesario recabar los siguientes documentos con la finalidad de formar un expediente a través del cual se conozca la trayectoria del contribuyente visitado así como medios operacionales mediante los cuales se descubrió el delito.

I.- Antecedentes del Contribuyente: Copia del acta constitutiva, escrituras públicas de modificaciones al capital social así como en las que se otorguen poderes para actos de administración y actos de dominio para el representante legal, solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y alta de obligaciones fiscales así como aviso de apertura, cambio de domicilio, cambio de razón social, cambios de actividades etc.

II.- Hechos: Copia autógrafa al carbón de la orden de visita domiciliaria firmada de recibido por el contribuyente, así como también las originales y copias al carbón de las actas levantadas al contribuyente, las cuales pueden ser: de inicio, de recogimiento y aseguramiento de documentación, de citatorio, de aumento o sustitución de personal, de resistencia, de notificación de presuntiva de ingresos, de colocación y retiro de sellos, de ampliación de domicilio, de aumento del periodo a revisar, de constitución de personal, de solicitud de información de aportación de datos por terceros, última acta parcial y acta final, entre otras; copias al carbón de todas las declaraciones anuales y de pagos provisionales: normales, complementarias y de corrección fiscal, así como de todas y cada una de las contribuciones a que esté sujeto el contribuyente; copias de los oficios girados al contribuyente o a terceros en los que se solicite alguna información relativa a irregularidades detectadas y vinculadas al delito de defraudación fiscal, las cuales deberán contener la firma autógrafa del contribuyente visitado ya sea persona física y/o moral (representante legal), así como la fecha en que se recibió tal oficio, asimismo si estos oficios fueron girados por dependencias tales como: Comisión Nacional Bancaria, Administraciones Fiscales Federales, Centro de Procesamiento de Datos Regionales, Tesorería de los Estados, etc.; originales de los escritos de contestación a los oficios de solicitud de información y documentación de la

información antes mencionada; cédulas de los papeles de trabajo y sumarias, analíticas y sub-analíticas, en los que consten todos los procedimientos de la auditoría realizados en donde se descubrieron o descubrió el delito de defraudación fiscal o sus equiparables, originales de la documentación que pruebe las omisiones o bien copias al carbón o fotostáticas certificadas por los visitadores; documentación contabilizadora, pólizas de diario, ingresos y egresos, registros auxiliares, libros autorizados o económicos en donde se registraron las operaciones que presenten el ilícito, así como la documentación comprobatoria que la soporte (facturas de venta, notas de remisión, recibos, etc.); nóminas, listas de raya o cualquier otro documento en donde conste la retención del impuesto sobre la renta a las personas físicas de las cuales no se declaró, así como las pruebas, documentos y declaraciones que demuestren que dichas contribuciones no fueron enteradas; elaboración de cédulas de resumen de papeles de trabajo en las que se consigne tanto las irregularidades que se encuadren en el delito de defraudación fiscal o sus equiparables, así como el detalle de los procedimientos para evadir el pago de la (s) contribución (es) que utilizó el contribuyente, la determinación del cálculo de las contribuciones a pagar, separando las que son objeto del Dictamen Técnico Contable de las que no están incluidas en el mismo; informe de las irregularidades que configuren el delito de defraudación fiscal o sus equiparables relacionados con la documentación que las soporta y el informe relativo a otras irregularidades detectadas y comprobadas en la revisión, aunque no formen parte del delito fiscal, relacionándolas con la documentación que las soporte, con objeto que se le requiera al contribuyente el pago de las contribuciones y sanciones correspondientes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público elabora el Dictamen Técnico Contable con la finalidad de dar a conocer al Ministerio Público Federal en una forma clara y concisa las pruebas necesarias que determinen la culpabilidad del contribuyente visitado; no es suficiente que la Secretaría elabore la declaratoria de perjuicio al fisco, ya que debe de demostrar que fue en verdad perjudicada y la manera de demostrarlo es a través de éste documento.

CAPITULO CUARTO

DETERMINACION Y DECLARACION DE PERJUICIO FISCAL Y QUEBRANTO

Dentro del Derecho Procesal Penal, podemos enmarcar a la declaratoria de perjuicio, como la manifestación hecha por el fisco de un menoscabo sufrido en su patrimonio por una conducta constitutiva de delito.

Asimismo, por perjuicio entendemos, en función de la legislación civil, "... la privación de cualquier ganancia lícita que deberá haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación misma " artículo 2109 del Código Civil.

Si trasladamos este concepto a la materia fiscal, podemos concluir que perjuicio fiscal es:

La privación de cualquier ganancia lícita, como lo son los ingresos por concepto de impuestos, los cuales cuando se evaden en el pago, crean el perjuicio, pues el Estado debería haber obtenido ese provecho, a no ser por la perpetración de algún ilícito tributario. La declaratoria de perjuicio presenta un serio problema de ubicación respecto a su naturaleza jurídica, para algunos es un requisito de procedibilidad y para otros es un obstáculo general.

Es la declaratoria un instituto procesal fiscal, habida cuenta de que en tal materia se manifiesta. Para su estudio nos remontamos a su origen en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal y posteriormente en el Código Fiscal de la Federación del año 1965.

Con relación al Código Fiscal derogado, hacía mención que su artículo 264; "para proceder criminalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o puede sufrir perjuicio".

En la exposición de motivos de la citada Ley, se señalaba respecto del precepto mencionado, un contenido sin perjuicio ni menoscabo de la función persecutoria otorgada por la Ley al Ministerio Público; sin embargo, venía a ser un obstáculo procesal, pues para el buen desarrollo de la acción penal, era indispensable la declaración previa de la Secretaría de Hacienda, del menoscabo sufrido por el fisco, esta declaratoria estaba regida por el principio de legalidad, atento al cual se demostraba lo anterior.

El Derecho Procesal Penal enuncia los requisitos de procedibilidad como:

Aquellos necesarios para iniciar el procedimiento penal. Por otra parte, no podemos perder de vista la diferencia existente entre procedimiento y proceso, pues aquél está constituido por el conjunto de actividades regidas por normas previamente establecidas, tiene por objeto determinar aquellos hechos calificados como delitos y, en su caso, aplicar la sanción correspondiente; en tanto el proceso, es una parte del procedimiento, y desde las actividades ya referidas, o sea, las desarrolladas por quien actúa desde el auto de formal prisión, además, el procedimiento se inicia con la demanda o querrela y termina con la sentencia de fondo dictada por el juez; por tanto, es más amplio el procedimiento; mientras los obstáculos procesales, constituyen óbice al desarrollo normal de la actividad procesal, es decir, impiden o entorpecen la continuación del procedimiento ya iniciado.

Así pues, podemos adherirnos al criterio del artículo 264 del Código Fiscal de la Federación 38 (derogado), el cual establece un obstáculo procesal.

Consideramos relevante destacar los puntos de vista de la doctrina procesal con la institución de la declaratoria del perjuicio, tal como se encuentra establecida actualmente.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 92 señala: "Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:" II Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115".

Se previene la exigencia de este requisito para proceder penalmente por el delito de contrabando y encubrimiento en materia de contrabando; sin exigirse para el ilícito de defraudación tributaria, así, se establece un requisito de carácter procesal: El problema para la doctrina procesal penal es establecer si su naturaleza es la de un requisito o condición de procedibilidad, de una condición prejudicial o de un obstáculo procesal.

Podría pensarse, que se trata de un requisito de procedibilidad, dada la redacción del artículo indicado.

Un requisito de procedibilidad es aquél cuya existencia es necesaria para la iniciación del procedimiento

La declaratoria de perjuicio no es un requisito para la iniciación del procedimiento pues en realidad constituye un obstáculo procesal, sin el cual no se podrá ejercitar la acción penal.

En cuanto a la titularidad del declarante, no existe duda respecto a la unidad administrativa por la cual está precedida, es decir, será la Procuraduría Fiscal de la Federación, pues se halla contenida dentro de sus atribuciones, como lo establece el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el cual se otorgan específicamente estas funciones a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros, constituida por su unidad jurídica.

En la práctica la declaratoria de perjuicio es indispensable para la cabal y legal persecución de los delitos previstos en el artículo 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación, según indica el artículo 92 en su fracción III del propio ordenamiento. De aquí la necesidad de referirnos al menos someramente a las conductas delictuosas descritas por esos numerales, así como del procedimiento (juicio administrativo) llevado a cabo por la autoridad administrativa (Secretaría de Hacienda), para determinar la actualización de las mismas y por ende establecer si en efecto tales conductas han menoscabado su patrimonio.

La denuncia técnicamente lo que implica es hacer del conocimiento del Ministerio Público Federal, una cuestión ilegal.

Para la persecución de los delitos fiscales a que se refiere la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, se requiere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule querrela.

4.1. ACTUALIZACION DE CIFRAS HISTORICAS Y SUS EFECTOS.

A principios de los 80's México comenzó a caminar por una época inflacionaria, lo que originó que las cifras que mostraban los Estados Financieros ya no fueran tan reales y útiles al momento en que se emitían éstos, respecto de las operaciones de la empresa por las cuales se formulaban dichos estados, por lo que la profesión contable en México agrupada en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se avocó a elaborar un sistema de registro contable de tal manera que la información contenida en los Estados Financieros que sería utilizada por los accionistas y demás interesados fuera lo mas apegada a la realidad, es así como surgió el boletín número 10 de la serie B que integra a los principios relativos a los Estados Financieros en General, con el cual se solucionó de alguna manera este problema.

Por otra parte, en 1987 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público también reconoció esta disminución del poder adquisitivo de la moneda y estableció a través de las respectivas leyes fiscales la manera de como tendrían los contribuyentes que actualizar las contribuciones a su cargo y los créditos adeudados al fisco por estos mismos, así como también las cifras que determinan las autoridades hacendarias al efectuar una visita domiciliaria y ser cobradas por la vía administrativa o que al término de una revisión y después de haber hecho el estudio y valoración del resultado de la misma, determinan que la omisión de ciertas contribuciones fueron hechas con dolo, para que también por esta actitud la autoridad lleve a cabo la actualización de dichas contribuciones y sea remitido tal caso a la autoridad judicial la que decidirá la situación jurídica del contribuyente que actuó de esta manera.

Dentro de los ordenamientos que forman la actualización de las contribuciones, está lo que establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación el cual señala que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Por otro lado, los efectos que produce los podemos analizar de la siguiente manera:

1.- La primera es que representa para la autoridad, restituir el daño que le ocasionó el contribuyente al no enterar las contribuciones a las que estaba obligado o enterarlas en cantidades menores a las reales y consecuentemente con lo anterior la autoridad recibe al momento del cobro del impuesto omitido, una cantidad equivalente a la pérdida del poder adquisitivo que se originó desde el momento en que ocasionó el daño al fisco hasta el cobro del crédito omitido.

2.- Para el contribuyente el pago del crédito fiscal actualizado, representa una carga económica muy costosa, esto dependiendo del monto de los impuestos omitidos sin contar que además del pago de los créditos actualizados debe de pagar los recargos correspondientes y las multas relacionadas con los impuestos omitidos, pero el pago de todo lo anterior quizá no sea lo más importante para aquellos contribuyentes que se encuentren en la situación de que la autoridad hacendaria les determine un crédito fiscal, cuando de por medio además del pago en forma monetaria lo tenga que hacer con la privación de su libertad aún cuando ésta sea por un corto período, porque al fin y al cabo pagar el crédito omitido en numerario será siempre mejor que la privación de la libertad, sin embargo el pago del impuesto de las dos formas quizá sea la más justa para aquellos contribuyentes que dolosamente se aprovechan de algunas circunstancias para dejar de pagar sus impuestos respecto de aquellos que lo hacen o tratan de hacer correctamente.

De acuerdo con lo anterior, la autoridad hacendaria por conducto de sus órganos internos correspondientes, según lo establece la fracción XIX del artículo 59 del Reglamento Interior de la propia Secretaría al señalar que "compete a la autoridad determinar los impuestos y sus accesorios, de carácter federal a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados", determina el monto de las contribuciones omitidas según el resultado que arroja la auditoría practicada, para que sea asentado en los documentos y demás elementos que formarán el expediente, que será enviado a la autoridad judicial los cuales son entre otros: La querella y el perjuicio fiscal según corresponda al delito cometido por el contribuyente, de acuerdo con lo que establece el artículo 92 del Código Fiscal.

Como introducción a la figura jurídica de la querella diremos que :

La querella es el derecho potestativo que le asiste al ofendido o al agredido por delito, para hacer del conocimiento del Ministerio Público, los hechos que estima delictivos, de modo tal que otorga su consentimiento para que sean perseguidos y sancionados penalmente.

Unicamente puede formularse la querella, en los delitos en que la Ley expresamente ordena que serán perseguidos en el ámbito punitivo, a petición de la persona agraviada, es decir, en aquéllos delitos que no se persiguen de oficio.

En esas condiciones, la querella se presenta como un requisito de procedibilidad, esto es como un requisito legal previo que debe satisfacerse con antelación al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, en contra del probable autor del hecho punible.

La falta de querrela impide que el Ministerio Público, pueda ejercitar la acción penal en contra del presunto responsable ante el juez penal, éste a su vez, se encuentra impedido jurídicamente para procesar y sentenciar al infractor.

La fracción I del artículo 92 establece los casos en que es necesaria la formulación de la querrela para la procedencia del ejercicio de la acción penal, y son precisamente, los tipificados en los Artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114, y 115-Bis del Código Fiscal de la Federación.

La querrela es la acusación de parte pasiva u ofendida; admite perdón.

Ahora bien, al reflexionar en lo que técnicamente debe entenderse por querrela, se concluye que estamos frente a una cuestión, que reviste aspectos muy importantes y de especial trascendencia, para el estudio que ahora se hace.

Del análisis del artículo 92 en cuestión, encontramos que entre los requisitos de procedibilidad que estableció el legislador, para proceder contra el sujeto que se haya ubicado en alguna de las hipótesis previstas en la fracción I, es que PREVIAMENTE, la Secretaría de Hacienda, formule la QUERRELA respectiva..

Por su parte, la DENUNCIA, la puede realizar cualquier persona, ante el Ministerio Público.

Luego entonces, en los delitos fiscales comprendidos en la fracción I del citado artículo 92, se requiere que para proceder contra el sujeto, la Secretaría de Hacienda, previamente, haya formulado su querrela ante el Ministerio Público Federal, de lo contrario, no se iniciará proceso alguno.

En tales condiciones, resulta cuestionable, porqué el legislador condicionó la persecución de los delitos del artículo 92, fracción I, a la formulación previa de la querrela, cuando el sujeto ofendido en la comisión de tales delitos, es la sociedad, por lo tanto, debió establecerse que para la persecución de tales delitos, bastaría la denuncia de cualquier sujeto.

Por otra parte, existe la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda otorgue el perdón, siempre y cuando esto sea antes que el "Ministerio Público" formule conclusiones; para tener esta posibilidad, se requiere que se haya cubierto o garantizado a satisfacción de la autoridad fiscal, los créditos fincados, junto con sus accesorios y actualización.

La realidad, es que en la práctica, actualmente el Fisco Federal, no está otorgando el perdón, aún cuando se cumpla con los citados requisitos y como es facultad discrecional, queda a su libre arbitrio.

En los delitos señalados en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal Federal, se habla de la necesidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presente su querrela, previamente, para que se inicie el ejercicio de la acción penal.

En las fracciones II y III del propio artículo 92, se habla de "declaratoria de perjuicio".

En los demás casos, bastará con la simple denuncia de hechos, ante el Ministerio Público Federal.

Ahora bien, haciendo un análisis de lo anterior, podemos desprender que:

Para la persecución de los delitos señalados en la fracción I del artículo 92, es necesaria la querrela.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que: "QUERRELLA NECESARIA". Cuando una ley exige la querrela para la persecución de un delito, basta, para que ella exista, que el ofendido ocurra ante la autoridad competente, puntualizando los hechos en que hace consistir el delito".

4.2 DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL.

Antes de llegar a definir a quien corresponde la determinación del crédito fiscal en una situación de defraudación al fisco, es oportuno señalar el antecedente de la determinación de los créditos fiscales.

El grueso de las leyes tributarias en vigor señalan que toca al contribuyente la aplicación del método y, por ende, la determinación del crédito fiscal a su cargo. Como antecedente tenemos que el Código Fiscal que estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 1967, establecía en su artículo 77 que: "la determinación de los créditos fiscales y de las bases de su liquidación, su fijación en cantidad líquida...corresponderá a la Secretaría de Hacienda".

Sin embargo, el legislador corrigió esta situación en el Código Fiscal que entró en vigor el 1º de abril de 1967, al establecer en su artículo 80 que: "La determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario"...; lo cual recoge el actual, en el tercer párrafo del artículo 6º, al decir: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

Por lo tanto, tenemos que los créditos fiscales se determinan:

- a) Por el contribuyente;
- b) Por el fisco.
- c) Por el acuerdo del contribuyente y el fisco.

Uno de los métodos que el legislador recomienda para determinar los créditos fiscales es el método indiciado. Este método consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que cuando por causas imputables a la sociedad mercantil no sea posible determinar correctamente su situación fiscal, "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda...."(artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

El método declarativo.- Consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por el que lo percibió o la celebró. Uno de los principales métodos declarativos es la declaración jurada y hay dos formas de ésta:

El juramento universal requiere que en toda declaración que se presente se haga el juramento. Precisamente por su universalidad, carece de eficacia, pues no posee la intimidación necesaria para que influya en el ánimo del contribuyente y lo haga declarar con verdad.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 4, señala que: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Sin embargo, lo anterior sólo se establece para que el contribuyente determine los créditos fiscales que tenga a pagar a la Hacienda Pública por las utilidades obtenidas en un determinado período, en una situación normal.

Ahora bien, cuando el contribuyente es visitado por las autoridades hacendarias para practicarle una visita domiciliaria y como consecuencia de ésta la autoridad establece que el contribuyente auditado dejó de enterar impuestos en su oportunidad, entonces será la autoridad la que tenga que determinar el monto de las contribuciones omitidas, si la autoridad considerará que el contribuyente actuó con dolo para dejar de pagar algún impuesto o hacerlo en cantidad menor a la debida, entonces remitirá el caso a las autoridades, respectivas dentro de la Secretaría de Hacienda, para que procedan conforme a la Ley.

Es a través del Dictamen Técnico Contable que elabora la Administración General de Auditoría Fiscal Federal por conducto de peritos Contadores Públicos que se requieran, para la formulación de dicho dictamen según lo señala la fracción XVII del artículo 59 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales están adscritos a dicha Administración y tienen la experiencia necesaria para elaborar dicho dictamen y que en ese documento se detallan los hechos circunstanciados que se encontraron desde que se le notificó la orden de visita domiciliaria al contribuyente, hasta que se levanta el acta final de dicha visita siendo en este documento en donde se determinan los créditos históricos por cada impuesto que se revisó en la auditoría, tal como lo establece el cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal en donde menciona que en los delitos fiscales en que sea necesaria

querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal; y que demuestren que el contribuyente en cuestión se encuentra bajo los supuestos que la Ley señala como defraudación fiscal. La querrela y todas las demás pruebas pertinentes para el caso, son remitidas al Ministerio Público Federal el cual es una institución cuyo titular es el Procurador General de la República y dicho órgano es el que recibe la querrela que analiza y remite a la autoridad judicial.

4.3. ELABORACION Y PRESENTACION DE PERJUICIO FISCAL

La declaración del perjuicio es un pronunciamiento formal que realiza la Secretaría de Hacienda, mediante el cual efectúa la cuantificación de los perjuicios que ha sufrido o pudo sufrir el fisco federal, según se desprende de lo dispuesto por la fracción II del Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Dicha declaración de perjuicio, también constituye un requisito de procedibilidad, que debe satisfacerse previamente al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, únicamente en los delitos de contrabando en sus diversas modalidades y robo en un recinto fiscal, tipificados en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal.

De la fracción II del artículo 92 del cuerpo normativo invocado, se desprenden dos hipótesis, respecto de la declaratoria de perjuicio a saber:

a) Que el Fisco Federal haya sufrido perjuicio. En este caso es necesaria la consumación del delito, en la que el fisco federal haya experimentado perjuicio, entendiendo como tal que éste haya dejado de recibir el pago de alguna contribución.

La redacción de este precepto excluye el caso de perjuicio sufrido por los Fiscos Locales o de cada entidad federativa.

b).- Que el Fisco Federal pudo haber sufrido perjuicio. En este supuesto no puede hablarse de una cabal realización del delito, sino a los casos de tentativa.

Por su parte la fracción II del mismo artículo 92, señala que será requisito para proceder penalmente, la formulación de declaración de perjuicio al fisco en los casos de los delitos previstos por los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación.

En atención a que por mandato el Artículo 21 Constitucional el monopolio del ejercicio de la acción penal le corresponde al Ministerio Público, la querrela o declaratoria de perjuicio deben presentarse ante éste.

La naturaleza jurídica de la querrela es diferente al de la declaratoria de perjuicio, sin embargo, ambas instituciones jurídico procesales constituyen sendos requisitos de procedibilidad que deben satisfacerse ante el Ministerio Público, dependiendo del delito de que se trate, como expresamos anteriormente, la declaratoria de perjuicio sólo se exige en los casos de los delitos de contrabando en sus diversas modalidades y robo en un recinto fiscal, previstos por los Artículos 102 y 115 del ordenamiento citado.

Lo anterior es manejado por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación que es el órgano con facultades para hacerlo, en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En la DECLARATORIA DE PERJUICIO, exigida como requisito de procedibilidad, en los casos de contrabando o de apoderamiento de mercancía en recinto fiscal o fiscalizado, implica que debe tratarse de delito consumado, no de simple tentativa, sin embargo, cuando el legislador alude a que "pudo" sufrir perjuicio, tal situación implica la tentativa, que para estos efectos, se eleva al rango de delito consumado.

Según el artículo 92 fracción II del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.) vigente, señala que para proceder penalmente por delitos fiscales contenidos en los artículos 102 y 115 del mismo ordenamiento, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.

De acuerdo con lo anterior los artículos 102 y 115 del C.F.F. contienen la tipicidad del delito de contrabando y en el 115 lo referente a las penas por robar o destruir mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.

Le corresponde a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal la elaboración del perjuicio fiscal, con apego al artículo 59 fracciones XIX y XXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La elaboración del perjuicio fiscal se forma de los hechos contenidos en el Dictamen Técnico Contable, además de los sucesos que se encontraron durante el desarrollo de la auditoría practicada al contribuyente en cuestión, como es, la revisión del cumplimiento de presentación de las declaraciones a las cuales está obligado el contribuyente.

Una vez detallados los hechos encontrados al practicar la auditoría y circunstanciados cada uno de ellos, de acuerdo al tipo de impuestos que se revisaron, se calculan los recargos y la actualización de los créditos omitidos por el contribuyente como lo señala la anteriormente citada fracción XIX del artículo 59 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual nos menciona que le compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal determinar sus impuestos y sus accesorios, de carácter federal, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

4.4. EL PERDON FISCAL

Como introducción a este tema comenzaremos por decir que la autoridad hacendaria antes de que se querelle por delito de defraudación fiscal que cometió un determinado contribuyente y lleve este caso ante la autoridad judicial para que ella defina su situación legal y en su caso llegue a imponerle una pena que lo prive de su libertad, otorga a los contribuyentes que detecten errores u omisiones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de años anteriores, la facilidad de corregir su situación fiscal, dicho "beneficio" lo establece el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, para ejercicios anteriores a 1995, tal precepto contempla el alcance de las facultades tanto de revisión como de liquidación de las autoridades fiscales en relación con la aplicación del citado artículo y en consecuencia, los derechos que le asisten al contribuyente al acogerse al beneficio establecido por dicho precepto, además a corregir su situación fiscal así como mantener el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Retomando lo dicho en las primeras líneas del párrafo anterior, el perdón fiscal que se le puede conceder a un contribuyente acusado de defraudación fiscal, lo podemos comentar en primer término con lo que establece el artículo 93 del Código Penal, el cual señala que "El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo, extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querrela, siempre que se conceda ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia. Una vez otorgado el perdón, éste no podrá revocarse".

El perdón del ofendido es una de las formas en que la Ley reconoce extinción de la responsabilidad penal.

Ahora bien, corresponde al Ministerio Público, en forma exclusiva, el ejercicio de la acción penal, así como el desistimiento de la misma, cuando se trata de delitos que se persiguen de oficio.

Cuando se trata de delitos de querrela necesaria, el Ministerio Público no puede intervenir mientras no haya recibido querrela de la parte ofendida.

El perdón del ofendido equivale, a que éste al otorgarlo, retire la querrela que interpuso, y al quedar retirada la querrela interpuesta, aunque el Ministerio Público ya haya empezado a actuar, no podrá ya seguirlo haciendo, lo que sera equivalente a su desistimiento de la acción penal.

El Código Fiscal no menciona en forma concreta esta forma de extinción de la responsabilidad penal, sino que lo hace utilizando en lugar del término perdón del ofendido, el de sobreseimiento, según el tercer párrafo del artículo 92 del código Fiscal.

El sobreseimiento.- Es una resolución judicial, en la que se declara la existencia de un obstáculo insuperable, que impide al juez entrar al análisis del fondo de la controversia, por lo que debe de darse por terminada ésta en forma anticipada sin tener que esperar a que se dicte sentencia.

El tercer párrafo de la fracción III del artículo 92 del código Fiscal, señala que " Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

Aquí se cometió un error técnico, la Secretaría de Hacienda no es quién debe solicitar el sobreseimiento del asunto. Esto es competencia del Ministerio Público. Lo que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde (cuando así lo decida) sólo es otorgar el perdón, y comunicar este hecho a la Procuraduría General de la República, quien será la que solicite el sobreseimiento al juez penal que éste conociendo de la causa.

Es recomendable tener presente los tres siguientes requisitos que la ley fija, para que el perdón otorgado por la Secretaría de Hacienda, tenga eficacia como eximente de responsabilidad penal.

1.- Que las contribuciones pendientes de pago, que dieron origen a la iniciación del proceso penal, incluyendo las sanciones (multas) y recargos hayan quedado pagadas. o bien garantizadas a satisfacción de la autoridad fiscal.

2.- Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señale en forma concreta y específica, a que persona está otorgando el perdón por la comisión del delito de que se trate, cuando hayan sido varios los participantes.

3.- Que el otorgamiento del perdón sea hecho por esta Secretaría antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones.

Sin embargo, la Ley Fiscal establece ese sobreseimiento como una opción de la Secretaría de Hacienda, por lo cual ésta puede libremente ejercitarla o no, hasta antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones en el proceso penal como ya se dijo anteriormente.

Por esa razón, al enjuiciado por un delito fiscal le queda nada más pagar o garantizar para obtener del juez la condena de una pena mínima de prisión que le permita recuperar su libertad o la defensa de su proceso para que se le absuelva por la inexistencia de la defraudación o por algún otro elemento como el de la prescripción.

Si bien en el pasado la Secretaría de Hacienda llegó a otorgar el perdón fiscal, a partir de 1989 ha cambiado su política, pues ya no lo sigue concediendo.

4.5. LIBERTAD BAJO CAUCION.

Como parte inicial trataremos de definir cual es la diferencia entre caución y fianza.

El Código Civil define a la Fianza como " un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar el deudor, si éste no lo hace. Aplicada esta idea a la fianza como garantía para la efectividad de la suspensión del acto reclamado, el concepto respectivo se traducirá en aquél acto por virtud del cual una persona física o moral contrae la obligación de indemnizar al tercero perjudicado de los daños que la suspensión le puede arrojar, en el caso de que el quejoso no obtenga una sentencia de amparo favorable.

Por su parte la caución es una expresión genérica utilizada en la Constitución, en el Código Federal de Procedimientos Penales y en el Código Fiscal, para designar en forma amplia a la garantía patrimonial que se otorga para que surta efectos la libertad provisional solicitada en el proceso y que comprende diversas especies.

El artículo 20, fracción I, Constitucional, tutela la garantía de libertad provisional bajo caución en favor del inculpado sujeto a proceso, y por ende a prisión preventiva en aquellos asuntos en que el término medio de la sanción privativa de la libertad, no pase de cinco años, fijando como único requisito, que se otorgue la garantía que el juez señale para los fines y dentro de los límites que nuestra Carta Magna establece.

La libertad caucional es un derecho que se otorga al procesado con el propósito de que una garantía económica, substituya a la prisión preventiva, que decreta el juzgador en contra de quienes se encuentren procesados por delito que merezca pena corporal, en términos del artículo 18 Constitucional.

Cabe destacar, que la prisión preventiva es una medida cautelar y provisional que se justifica por la necesidad social de garantizar el proceso penal y de asegurar la ejecución de la pena.

En efecto con la prisión preventiva se asegura la presencia del procesado en la tramitación del juicio criminal y la imposición de la sanción impuesta.

A pesar de lo anterior, con la prisión preventiva se corre el riesgo de que se mantenga recluido durante el tiempo en que se concluye el juicio, a una persona que al dictarse sentencia, resulta inocente y por consecuencia se le absuelve la acusación.

Por esta razón, existe un criterio uniforme en la doctrina, que propone que la prisión preventiva debe ser decretada sólo en casos excepcionales, verdaderamente graves que la justifiquen, que represente un grave riesgo para la sociedad; en cambio debe ampliarse la posibilidad de obtener el beneficio de la libertad provisional bajo caución, en un mayor número de casos.

La consecuencia del libramiento de una orden de aprehensión, es que el procedimiento quede suspendido, hasta en tanto se ejecuta ésta, de tal manera que, únicamente puede ser reiniciado dicho proceso con la puesta en disposición del inculpado ante el juez de la causa, lo que implica necesariamente de la detención preventiva de éste, aunque por el tiempo en que se otorgue una caución o fianza.

Dado que la redacción del artículo 92 del Código Fiscal, establece un sistema diferente al establecido en el artículo 20 Constitucional Fracción I y 400 del Código Fiscal Federal de Procedimientos Penales, que ordenan que la libertad caucional debe decretarse de inmediato, no es posible que en el caso de delitos fiscales así acontezca, pues se establece como requisito condicionante para otorgar la libertad provisional bajo caución ampliada, que el Fisco Federal realice la cuantificación de las contribuciones, recargos y actualizaciones "en la fecha" en que se promueva la libertad provisional.

Una vez que se ha presentado la querrela o declaratoria de perjuicio por la Secretaría de hacienda y conocida la cuantificación del daño, se puede garantizar el interés fiscal por cualquiera de las formas autorizadas por la Ley, como son la caución en sentido estricto, mediante el depósito de una suma de dinero ante una institución autorizada, la hipoteca y la fianza.

Es el juez quien fija una caución por fraude fiscal, así como la manera de hacerlo, el juez de la causa es el órgano competente para determinar el monto de la caución o garantía que debe otorgar el procesado para obtener su libertad, atendiendo a los requisitos establecidos por el artículo 92 del Código Fiscal como son:

- a) El monto de la cuantificación de los daños y perjuicios determinados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) Las contribuciones adeudadas, incluyendo las actualizaciones y recargos, de acuerdo con la determinación que realice la autoridad fiscal en la fecha en que se promueva la libertad provisional.

c) Podrá reducirse en un 20% el monto de la garantía en los casos en que, se encuentra pagado o garantizado el interés fiscal a satisfacción de la autoridad fiscal.

Una vez ejecutada la orden de aprehensión y puesto a disposición del juzgador, el inculpado tiene el derecho constitucional de que se determine su situación jurídica dentro del término de 72 horas siguientes a su detención, ya sea mediante el decreto de formal prisión o al de su libertad por falta de elementos para procesarlo.

Por otra parte, una vez girada y ejecutada la orden de aprehensión en contra de un contribuyente por fraude fiscal, el inicio del proceso de libertad bajo caución empieza cuando se hace la petición correspondiente de inmediato, la cual debe resolverse después de que la autoridad fiscal formule la cuantificación a que se refiere el artículo 92 del Código Fiscal.

Después de girada y ejecutada la orden de aprehensión en contra de un contribuyente, el tiempo que le toma para lograr su libertad caucional desde luego cubriendo el requisito de pagar o garantizar el interés fiscal o aportar la caución, es en un período no preciso en que debe obtenerse la libertad provisional, pues de acuerdo con la redacción del artículo 92 del Código Fiscal, la celeridad con que se obtenga este beneficio, depende de manera directa de la prontitud con que la autoridad fiscal formule y aporte en juicio la cuantificación a que se refiere dicho numeral. No estamos de acuerdo con la redacción de dicho precepto, dado que la obtención de la libertad caucional depende del interés y diligencia de la autoridad fiscal federal, que además es precisamente la ofendida del delito. Con esta situación evidentemente se rompe el equilibrio e igualdad que existen en todo juicio.

Estimamos que en todo caso la cuantificación requerida por el artículo 92 aludido, debería de quedar a cargo de peritos oficiales, a efecto de garantizar la imparcialidad en los datos proporcionados.

Una vez que el contribuyente ha sido detenido por defraudación fiscal, como regla general aplicable a todo tipo de peticiones o promociones en un juicio el término en que se debe fijar el importe de la caución es de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual establece como obligación a cargo de los secretarios dar cuenta al juzgador con las promociones que presentaren en las partes dentro del término de 24 horas y establecer un plazo máximo de 72 horas para acordar o resolver lo solicitado en dichas promociones.

En el caso de que un contribuyente por delitos fiscales decida pagar las contribuciones y sus accesorios, en la caución que se le fije y de acuerdo con los casos en que se haya pagado totalmente o garantizado el interés fiscal para que se conceda la libertad provisional bajo caución, el juez está facultado para que al fijar el monto de la garantía que deberá otorgarse, pueda hacerse una reducción del 20%, cuando exista motivo o razón que lo justifique.

Consideramos que el simple hecho de que exista el pago total, es razón más que suficiente para justificar dicha reducción del 20%, incluso para no solicitar garantía alguna adicional, pues carece de sentido lógico y de justicia que se exijan garantías excesivas que lo único que genera es hacer nugatorio este beneficio, por razones estrictamente económicas.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

ASUNTO: Se emite Dictamen Técnico Contable.

México, D.F.,

LIC. FRANCISCO JAVIER CASAS GUZMAN.
ADMINISTRADOR GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
P R E S E N T E .

Las suscritas CC. ROSARIO GABRIELA ESTRADA LUNA e IRMA CERON SOLIS, Licenciadas en Contaduría, respectivamente, al servicio de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formulamos el presente Dictamen sobre los expedientes que contienen los resultados de la revisión que por el período comprendido del 1o. de enero de 1993 al 25 de noviembre de 1994, se le está practicando al contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., con domicilio en 22 de marzo No. 156-412, Col. Escandón, México, D.F., cuyo Registro Federal de Contribuyentes es GSA-840402, revisión que está siendo practicada por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

I.- ANTECEDENTES.

1.- ORDEN DE VISITA.-

Mediante oficio No. 440-B-3-D-14801 de fecha 12 de septiembre de 1994, girado por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, se ordenó la práctica de la visita domiciliaria número AD 8905/94, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por el período comprendido del 1o. de enero de 1993 al 13 de septiembre de 1994, al contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., con domicilio en 22 de marzo No. 156-412, Col. Escandón, México, D.F.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 2

2.- NOTIFICACION DE LA ORDEN.-

La orden de visita antes mencionada fue notificada el día 13 de septiembre de 1994 al C. Héctor Ruiz Tapia, quién apercibido de las penas en que incurren los que se conducen con falsedad ante Autoridad Administrativa competente, manifestó tener el cargo de asistente de la Dirección General del contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., sin acreditarlo con documento alguno. Lo anterior en virtud de que el representante legal de dicho contribuyente no compareció a ese acto, quien previamente fue requerido mediante citatorio de fecha 24 de noviembre de 1994, hechos que quedaron asentados en acta parcial de inicio levantada el 13 de septiembre de 1994 a folios 8830112 al 8830117.

3.- RATIFICACION DE LA ORDEN.-

Según consta en acta parcial No. 2 levantada el 15 de marzo de 1995 a folios 4520030 al 4520035, el C. Omar Del Prado Cortina, en su carácter de Representante Legal de GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., personalidad que acreditó con fotocopia de la escritura pública número 25120 de fecha 4 de junio de 1993, pasada ante la fe del notario público No. 89 del Distrito Federal, Lic. Armando Ramos Ojeda, en virtud del cargo que ostenta, ratificó hasta la fecha de dicha acta, todos y cada uno de los actos y diligencias efectuadas durante el desarrollo de la visita, tanto de la persona que la recibió como de los visitantes y terceros, incluyendo en dicha ratificación y haciendo propia la designación de los testigos, firmando de conformidad los tantos del oficio No. 440-B-3-D-14801 de fecha 12 de septiembre de 1994, que contiene la orden de visita antes mencionada.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 3

4.- AUMENTO DE PERSONAL.-

Con fecha 12 de marzo de 1995, se notificó el oficio de aumento de personal No. 440-B-3-D-18402 de fecha 9 de febrero de 1995 al C. Omar Del Prado Cortina, representante legal de la visitada, oficio en el que se designó al C. Roberto Mateos Mendoza, visitador al servicio de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para que conjunta o separadamente con el personal nombrado, desahogaran la visita domiciliaria de que se trata, según consta en acta parcial No. 2 levantada en esa fecha a folios 4520030 al 4520035.

5.- CONSTITUCION DE LA SOCIEDAD.-

Con escritura pública No. 15420 de fecha 5 de mayo de 1984, pasada ante la fe del Lic. Enrique Miranda Cruz, titular de la notaría pública No. 42 del Municipio de Ecatepec de Morelos, Estado de México, cuyo primer testimonio quedó inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio del Distrito Federal, el día 18 de mayo de 1984, bajo el folio Mercantil No. 8594, se constituyó la Sociedad Civil denominada "González Sanlojo y Asociados, S.C.", teniendo entre otras las siguientes características:

A).- DOMICILIO: El domicilio de la Sociedad será la Ciudad de México, D.F.

B).- DURACION: 50 años.

C).- OBJETO SOCIAL: El objeto de la sociedad será:

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 4

I.- La prestación de todo tipo de servicios profesionales, asesorías, consultorías, auditorías financieras y administrativas, elaboración de estudios de viabilidad, servicios administrativos, contables, de mercado, fiscales y en general cualquier servicio de orden técnico administrativo que sea necesario.

II.- Contratar activa o pasivamente la prestación de todo tipo de servicios técnicos o profesionales necesarios para el objeto de la sociedad.

III.- La adquisición o arrendamiento...

D).- CAPITAL SOCIAL.- El capital social de la sociedad es la cantidad de \$50,000.00 M.N. el cual fue íntegramente suscrito y pagado y se encuentra representado como sigue:

<u>S O C I O S</u>	<u>PARTES SOCIALES</u>	<u>I M P O R T E S</u>
Tomás Orozco Torres	1	\$ 25,000.00
Alejandro Oropeza Ramos	1	_____ 25,000.00
S u m a s	2	\$ 50,000.00
	=	=====

E).- ADMINISTRACION DE LA SOCIEDAD: La sociedad será administrada y dirigida por dos administradores quienes tendrán además el carácter de presidente y secretario de la sociedad, designándose para tal efecto como administradores a los señores Tomás Orozco Torres y Alenadro Oropeza Ramos, los cuales durarán en funciones por tiempo indefinido mientras no les sea revocado su nombramiento o renuncia a su puesto, quienes gozarán entre otras facultades de las siguientes: a) Poder general para actos de administración en los términos del segundo párrafo del artículo 2408 del Código Civil vigente en el Estado de México y su correlativo el 2554 del Código Civil para el Distrito Federal; b) Poder general para actos de dominio conforme al tercer párrafo del artículo 2408 antes citado.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 5

6 - MODIFICACIONES A LA ESCRITURA CONSTITUTIVA -

Mediante escritura pública No. 24622 de fecha 12 de junio de 1993, pasada ante la fe del Lic. Dario Mata Diaz, titular de la Notaría Pública número 108 del Distrito Federal, se protocolizó el Acta de Asamblea General Extraordinaria de Socios de GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., celebrada el 4 de mayo de 1993, en la que acordaron efectuar las siguientes reformas a los estatutos de la sociedad:

A).- Ampliación del objeto social, del que se destaca lo siguiente:

La proyección, supervisión y realización de fraccionamientos.

La planeación, programación, administración y control de obras.

Aceptar o conferir toda clase de comisiones mercantiles o mandatos, obrando en su propio nombre o en nombre del comitente o mandante.

La obtención de toda clase de préstamos para cumplir con sus fines sociales.

En general la realización y emisión de toda clase de actos, convenios, contratos y títulos ya sean civiles o de crédito para cumplir con sus fines sociales.

Supervisión, control, dirección, coordinación, asesoría, relacionados con todas las ramas de la ingeniería y arquitectura.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 6

B).- Aumento del capital social, en la suma de N\$49,950.00, M.N., para que sumados al capital actual hagan un gran total de N\$50,000.00 M.N., quedando suscrito en la siguiente forma: el señor Enrique Miranda Cruz hizo saber que no ejerce el derecho de preferencia para suscribir la parte proporcional que le corresponde del aumento, el Señor Alejandro Oropeza Ramos, suscribe el noventa por ciento del aumento y estando presente el señor Joaquín Valencia Rojas como invitado, suscribe el diez por ciento del aumento, quedando en consecuencia el capital social íntegramente suscrito y pagado de la siguiente manera:

<u>S O C I O S</u>	<u>PARTE SOCIAL</u>	<u>V A L O R</u>
Enrique Miranda Cruz	1	N\$ 25.00
Alejandro Oropeza Ramos	1	44,980.00
Joaquín Valencia Rojas	<u>1</u>	<u>4,995.00</u>
S u m a s	3	N\$ 50,000.00
	=====	=====

C).- Venta de Parte Social.- El señor Enrique Miranda Cruz, vendió su parte social a los señores Alejandro Oropeza Ramos y Joaquín Valencia Rojas, a su valor nominal, así que una vez aprobada la transacción la lista de socios quedó como sigue:

<u>S O C I O S</u>	<u>PARTE SOCIAL</u>	<u>V A L O R</u>
Alejandro Oropeza Ramos	1	N\$45,002.50
Joaquín Valencia Rojas	<u>1</u>	<u>4,997.50</u>
S u m a s	2	N\$50,000.00
	=====	=====

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 7

D).- **Renuncia de cargo.**- El señor Enrique Miranda Cruz, renunció a los cargos de socio, administrador y presidente de la sociedad.

E).- **Ratificación de cargo.**- En virtud de la renuncia anterior se ratificó al Sr. Alejandro Oropeza Ramos, como socio administrador de la sociedad, quien, para el desempeño de su cargo, individualmente tendrá entre otras facultades, poder general para actos de administración y de dominio.

7.- AVISOS PRESENTADOS.-

El contribuyente **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, presentó los siguientes avisos.

A).- **Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, ante la Oficina Federal de Hacienda No. 315 con fecha 12-05-84 de la que se anotan los siguientes datos:**

NOMBRE	:	GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.
CLAVE DEL REGISTRO FEDER- AL DE CONTRIBUYENTES	:	GSA-840402
FECHA DE INICIO DE OPERA- CIONES	:	02-04-84
DOMICILIO FISCAL	:	AV. TALLERES No. 15 INT. 426, COL. ROMA, C.P. 06700, MEXICO, D.F.
ACTIVIDAD PREPONDERANTE	:	PRESTACION DE TODO TIPO DE SERVICIOS PROFE- SIONALES, ASESORIAS Y CONSULTORIAS.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 8

B).- Aviso de aumento o disminución de obligaciones fiscales, presentado en la Oficina Federal de Hacienda No. 40, el día 19 de marzo de 1985, en el que se manifiesta la disminución de obligaciones fiscales como Retenedor - Por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

C).- Aviso de cambio de actividad preponderante, ante la Oficina Federal de Hacienda No. 125, presentado el 15 de agosto de 1990, manifestando la siguiente actividad preponderante.

"Investigaciones y Promoción de Tarjeta de Crédito Bancaria."

D).- Formulario de Registro, presentado el 18 de enero de 1994 ante la Administración Local de Recaudación del D.F., por cambio de domicilio fiscal a la calle 22 de marzo No. 156-412, Col. Escandón, México, D.F..

Los avisos anteriores fueron proporcionados por GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., mediante su escrito de fecha 15 de abril de 1994, en contestación al oficio No. 440-B-15420 de fecha 18 de marzo de 1995.

(ANEXO No. 1 en 53 fojas, consistente en:

- a).- Copia al carbón del oficio No. 440-B-3-D-14801 de fecha 12 de septiembre de 1994, que contiene la orden de visita No.A.D.8905/94.
- b).- Copia al carbón del citatorio de fecha 24 de noviembre de 1994.
- c).- Original del acta parcial de inicio levantada el 13 de septiembre de 1994 a folios 8830112 al 8830177.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 9

- d).- Copia al carbón del oficio de aumento de personal número 440-B-3-D-18402 de fecha 12 de marzo de 1995.
- e).- Original del acta parcial No. 2 levantada el 12 de marzo de 1995 a folios 4520030 al 4520035.
- f).- Fotocopia certificada de las Escrituras Públicas números 15420 y 24622 de fechas 5 de mayo de 1984 y 12 de junio de 1993, respectivamente.
- g).- Fotocopia certificada de avisos presentados por el contribuyente: solicitud de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, aviso de aumento o disminución de obligaciones fiscales, aviso de cambio de actividad preponderante y aviso de cambio de domicilio).

II.- DECLARACIONES DE IMPUESTOS FEDERALES.-

En relación al ejercicio comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1993 y a la obligación que tiene el contribuyente de presentar Declaraciones de Impuestos Federales, se conoció que GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S. C., presentó las siguientes declaraciones:

1.- Declaración Anual.- Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales.- (Normal), presentada por el ejercicio del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1993, en el Banco Nacional de México, S.A., con fecha 31 de octubre de 1994, de la que se anotan los siguientes datos:

<u>C O N C E P T O</u>		<u>I M P O R T E</u>
CANTIDAD A PAGAR		
- I.S.R.	N\$	0.
- I.A.		0.
- I.V.A.		0.
- Total a pagar		0.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 10

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Total de Ingresos	NS	30'508,144.
- Ingresos Netos Propios de la Actividad Preponderante		3'701,077.
- Total de Ingresos Acumulables		26'447,257.
- Total de Deduciones		29'145,092.
- Pérdida Fiscal		2'697,835.
- Neto a Cargo		0.
		=====

CONTINUACION DEL CUADRO ANTERIOR:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

- Valor Total de los Actos o Actividades	NS	21'295,862.
- Impuesto del Ejercicio		2'129,586.
- Impuesto Acreditado en el Ejercicio		2'139,344.
- Neto a Favor		9,758.
		=====

2.- Declaraciones Provisionales.- Declaraciones trimestrales por Pagos Provisionales, Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales, presentadas con fecha 24 de mayo de 1994 ante el Banco Nacional de México, S.A., las cuales no contienen pago provisional alguno por concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales e Impuesto al Valor Agregado.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .11

Las declaraciones antes citadas fueron proporcionadas por el contribuyente visitado durante el transcurso de la revisión, así como por la Administración Local de Recaudación del Sur del D.F., mediante su oficio No. 315-A-VI-196 de fecha 11 de abril de 1995, en contestación al oficio de solicitud No. 306-A-II-1112 de fecha 4 de abril de 1995.

(ANEXO No. 2 en 27 fojas, consistente en:

- a).- Fotocopias certificadas de la Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales (Normal) correspondiente al ejercicio de 1993, así como de las declaraciones trimestrales por pagos Provisionales Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales (Normales).
- b).- Copia del oficio No. 306-A-II-1112 de fecha 4 de abril de 1995, girado a la Administración Local de Recaudación del Sur del D.F.
- c).- Original del oficio de contestación al anterior, No. 315-A-VI-196 de fecha 11 de abril de 1995 y fotocopias certificadas de declaraciones de González Santoyo y Asociados, S.C., proporcionadas adjuntas al mismo.
- d).- Fotocopias certificadas por la Administración Local de Recaudación del Sur del D.F., de la Declaración del Ejercicio del Régimen General personas Morales (Normal) correspondiente al ejercicio de 1993, así como de las Declaraciones Trimestrales por Pagos Provisionales, Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales (Normales).

III.- LIBROS DE CONTABILIDAD Y DOCUMENTACION EXHIBIDA Y/O PROPORCIONADA POR EL CONTRIBUYENTE.

Durante el transcurso de la visita domiciliaria de que se trata, el contribuyente visitado exhibió y/o proporcionó entre otra documentación, la siguiente:

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

.12

1.- Fotocopias certificadas por Notario de Escrituras Públicas números 15420 y 24622 de fechas 5 de mayo de 1984 y 12 de junio de 1993, respectivamente.

2.- Avisos de alta, aumento o disminución de obligaciones fiscales, cambio de actividad preponderante y cambio de domicilio.

3.- Declaración del Ejercicio del Régimen General de las Personas Morales y Pagos Provisionales.

4.- Registros contables computarizados (Libro Mayor, auxiliares de catálogo y balanzas de comprobación), así como la totalidad de las pólizas correspondientes a dichos registros.

5.- Papeles de trabajo que sirvieron de base para formular la declaración del ejercicio.

6.- Facturas expedidas por la empresa Construcciones Olivar, S.A., así como contrato y pólizas relativas a su registro y a su pago.

Lo anterior se desprende de lo manifestado por el contribuyente en los puntos 1, 5, 7, 11, 14 y 15 de su escrito de fecha 7 de abril de 1995, en contestación al oficio de solicitud de documentación e información No. 440-B-21815 de fecha 30 de marzo de 1995.

(ANEXO No. 3 en 18 fojas, consistente en:

a).- Copia del oficio de solicitud de documentación e información No. 440-B-21815 de fecha 30 de marzo de 1995.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 13

b).- Original del escrito del contribuyente de fecha 7 de abril de 1995.)

I V - H E C H O S

De la revisión efectuada a libros de contabilidad, auxiliares, pólizas, facturas, estados de cuenta bancarios, declaraciones de Impuestos Federales y demás efectos contables proporcionados por el contribuyente visitado, así como de la documentación e información proporcionada por terceros, se conoció que el contribuyente **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, durante el ejercicio comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1993, declaró en exceso para efectos del Impuesto Sobre la Renta.- De las Personas Morales, deducciones falsas por la suma de **NS\$21'295,862.70**, las cuales amparó con facturas de la empresa "Construcciones Olivar, S.A.", por concepto de estimaciones de los estudios sobre el programa ambiental en la zona metropolitana - Proyecto Areas Verdes, cuyas operaciones no se llevaron a cabo; declarando así mismo en exceso para efectos del Impuesto al Valor Agregado - dentro del rubro de I.V.A. Acreditable, el impuesto que aparentemente le fue trasladado en las referidas operaciones por la suma de **NS\$2'129,586.29**, como a continuación se indica:

DECLARANDO EN EXCESO EN:

I M P O R T E

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Deducciones NS 21'295,862.70

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I.V.A. Acreditable NS 2'129,586.29

Lo anterior se precisó de acuerdo a lo que a continuación se expone:

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

.14

1.- De la revisión efectuada a la Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales, que por el ejercicio de 1993 presentó el contribuyente **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, se conoció que dentro del total de "DEDUCCIONES" dicho contribuyente declaró la cantidad de **NS21724,422.00**, bajo el rubro de "Otras Deducciones Fiscales", como sigue:

<u>C O N C E P T O</u>	<u>D E D U C C I O N E S</u>	<u>I M P O R T E</u>
Deducción de Inversiones (Actualizada)	NS	355.
Sueldos y Salarios y Mano de Obra		46,958.
Honorarios		27,967.
Intereses Deducibles		7'320,604.
Arrendamiento		10,341.
Fletes y Acarreos		929.
Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo		169.
Aportaciones Infonavit		2,503.
Aportaciones S.A.R.		1,001.
Cuotas Patronales I.M.S.S.		8,904.
Otras Contribuciones		939.
"Otras Deducciones Fiscales"		<u>21'724,422.</u>
Total Deducciones	NS	29'145,092.
		=====

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

.15

2.- Ahora bien, del análisis efectuado al Libro Mayor y Auxiliares de Catálogo proporcionados por el contribuyente visitado, se conoció que el rubro de "Otras Deduciones Fiscales" por la cantidad de N\$21'724,422.00 manifestadas en la Declaración que se menciona en el punto que antecede, se integra por cuenta de mayor, como a continuación se indica:

<u>C</u>	<u>U</u>	<u>E</u>	<u>N</u>	<u>T</u>	<u>A</u>
<u>N U M E R O</u>	<u>N O M B R E</u>				<u>I M P O R T E</u>
5020	GASTOS GENERALES				
040	Capacitación y Adiestramiento				N\$ 19,364.59
080	Agua				242.80
088	Captura de datos				19,403.88
101	Revelado e Impresión				6,191.90
110	Energía Eléctrica				230.00
115	Teléfonos, Correo y Telégrafo				9,532.03
175	Cuotas y Suscripciones				1,450.00
180	Papelería y Artículos de Oficina				4,062.03
185	Pasajes y Peajes				283.90
215	Cursos y Seminarios				10,560.00
996	Diversos				358,300.00
5030	GASTOS FINANCIEROS				
005	Comisiones				938.43
010	Intereses Pagados				<u>21'295.862.70</u>
S U M A	OTRAS DEDUCCIONES FISCALES				\$ 21'724,422.26
					=====

**ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.**

. . . 16

(ANEXO No. 4 en 11 fojas, consistente en:

- a).- Original de documento técnico contable que contiene la integración por cuenta de mayor de las "Deducciones" de la Declaración del Ejercicio del Régimen General - Personas Morales (Ejercicio 1993).
- b).- Fotocopias certificadas de auxiliares de catálogo y libro Mayor, de las cuentas de Mayor 5020 - Gastos Generales y 5030 - Gastos Financieros).

3.- Del rubro de "Otras Deducciones Fiscales" por la suma de NS21'724,422.26 cuya integración se muestra en el cuadro que antecede, se seleccionó para su revisión documental en virtud de ser el renglón de mayor cuantía, lo contabilizado en la cuenta de mayor 5030-Gastos Financieros, Subcuenta 010- Intereses Pagados, precisándose que su registro se llevó a cabo con las siguientes pólizas y facturas:

CIFRAS EN NUEVOS PESOS

		P	O	L	I	Z	A										
		C A R G O A B O N O															
								CTA.PASIVO									
								CTA.5030 -	CTA.1180	2140							
No.	FECHA	C	O	N	C	E	P	T	O	S	B	C	T	A	O	S	
		<u>C O N C E P T O</u>						<u>SBCTA.010</u>	<u>SBCTA.005</u>	<u>SBCTA.050</u>							
D-33	31-08-93	Cobro de Comisiones- Provisión de la factura															
		053.						NS 2839,336.08	NS 283,933 61	NS 3'123,269.69							
D-1	01-09-93	Cobro de Comisiones- Provisión de la factura															
		060						3595,364.32	359,536.43	3'954,900.75							

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .17

CONTINUACION DEL CUADRO ANTERIOR:

D-1	01-10-83	Cobro de Comisiones- Provisión de la factura			
		067	7149,063.25	714,908.32	7863,969.57
D S/N	01-11-83	Cobro de Comisiones- Provisión de facturas			
		072 y 075	5603,059.48	560,305.05	6163,365.43
D-4	31-12-83	Cobro de Comisiones- Provisión de la factura			
		083	<u>2109,039.57</u>	<u>210,903.96</u>	<u>2319,943.53</u>
		S U M A S	N\$ 21'295,862.70	N\$ 2'129,588.27	N\$ 23'425,448.97
			*****	*****	*****

Los nombres de las cuentas de mayor que se mencionan en el cuadro que antecede son:

- 5030-010 Gastos Financieros - Intereses Pagados
- 1180-005 I.V.A. Acreditables - I.V.A. Acreditable
- 2140-050 Acreedores Diversos - Estudios y Levantamientos de Ejes de Comunicación.

F A C T U R A					
No.	FECHA	C O N C E P T O	SUB-TOTAL	I. V. A.	T O T A L
053	31-08-83	Primera estimación de los estudios sobre el programa ambiental en la zona metropolitana para el Proyecto Xochimilco.	N\$ 2'839,336.08	N\$ 283,933.61	N\$ 3'123,269.69

**ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.**

. . . 18

CONTINUACION DEL CUADRO ANTERIOR:

060	30-09-93	Segunda estimación de . . .	3'595,364.31	359,536.44	3'954,900.75
067	30-10-93	Tercera estimación de . . .	7'149,063.24	714,906.33	7'863,969.57
072	30-11-93	Cuarta estimación de . . .	4'054,858.37	405,485.84	4'460,344.21
075	30-11-93	Complemento de la cuarta estimación de . . .	1'548,201.11	154,820.11	1'703,021.22
083	31-12-93	Quinta estimación de . . .	<u>7'109,039.57</u>	<u>210,803.96</u>	<u>7'319,843.53</u>
		S U M A S	N\$ 21'295,862.68	N\$ 2'129,586.29	N\$ 23'425,448.97
			*****	*****	*****

Como soporte de las operaciones antes mencionadas, el contribuyente visitado exhibió originales y proporcionó fotocopias de las pólizas y facturas indicadas así, como de un contrato de Prestación de Servicios Profesionales que menciona haberse celebrado el día 12 de agosto de 1993 por una parte por **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, representada en ese acto por el Señor Alejandro Oropeza Ramos en su carácter de socio Administrador de la misma (EL CONTRATANTE) y por la otra parte por la empresa denominada "Construcciones Olivar, S.A.", representada por el Señor Benito Solís Aguilar en su carácter de representante legal de esa empresa (EL PRESTADOR), de conformidad con las siguientes cláusulas principales:

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 19

C L A U S U L A S

"PRIMERA.- EL PRESENTE CONTRATO TIENE POR OBJETO ELABORAR UN ESTUDIO SOBRE LA CALIDAD DEL AIRE EN LA ZONA METROPOLITANA DE LA CIUDAD DE MEXICO, QUE CONTENGA INFORMACION DEL AÑO 1991 A LA FECHA Y QUE SEÑALE MEDIDAS PARA EL CONTROL DE EMISIONES CONTAMINANTES PROVENIENTES DE LA INDUSTRIA, ASI COMO EL USO DEL GAS LICUADO DE PETROLEO Y GAS NATURAL COMPRIMIDO EN EL AUTOTRANSPORTE PUBLICO.

CUARTA.- LAS PARTES MANIFIESTAN QUE EN EL PRESENTE CONTRATO NO EXISTE DOLO, ERROR, MALA FE O CUALQUIER OTRO VICIO OCULTO QUE PUEDA ANULAR SU VOLUNTAD.

QUINTA.- EL PRESENTE CONTRATO ESTARA VIGENTE DESDE LA FECHA DE SU FIRMA HASTA EL MOMENTO EN QUE EL "CONTRATANTE" RECIBA LOS TRABAJOS A SATISFACCION Y EL "PRESTADOR" RECIBA EL PAGO CORRESPONDIENTE, PUDIENDO EXTINGUIRSE ANTES DE COMUN ACUERDO ENTRE LAS PARTES.

SEPTIMA.- EL MONTO TOTAL DEL CONTRATO SERA DE \$523'000,000.00 (VEINTITRES MILLONES DE NUEVOS PESOS 00/100), MAS I.V.A, EL CUAL SERA CUBIERTO POR "EL CONTRATANTE" DE LA SIGUIENTE MANERA: POR CONCEPTO DE ANTICIPO Y PAGOS PROVISIONALES ADELANTADOS, LAS CANTIDADES QUE DETERMINE EL "PRESTADOR", DE ACUERDO A LA DISPOSICION DE LIQUIDEZ QUE DISPONGA EL "CONTRATANTE", SIN EXCEDER DEL PRESUPUESTO QUE DE COMUN ACUERDO CONVENGAN LAS PARTES, EN EL ENTENDIDO QUE EL "PRESTADOR" SE OBLIGA A EXPEDIR LA FACTURACION CORRESPONDIENTE POR PERIODOS QUE NO EXCEDAN DE MAS DE UN MES NATURAL A LAS FECHAS DE DISPOSICION DE LOS RECURSOS.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .20

OCTAVA.- PLAZO DE EJECUCION. "EL PRESTADOR", SE OBLIGA A INICIAR LOS SERVICIOS OBJETO DE ESTE CONTRATO A PARTIR DE LA FIRMA DE ESTE INSTRUMENTO Y A ENTREGARLOS TOTALMENTE TERMINADOS A MAS TARDAR EL DIA 28 DE FEBRERO DE 1994".

(ANEXO No. 5 en 14 fojas, consistente en:

a).- Fotocopias certificadas de pólizas de diario, facturas y contrato de prestación de servicios, por operaciones con la empresa "Construcciones Oliver, S.A.).

4.- Asimismo del estudio realizado a la cuenta de balance 1180 - Subcuenta 005 "I.V.A. Acreditable", se conoció que el contribuyente visitado registró con cargo a esta cuenta por el ejercicio de 1993 la suma de NS\$2'139,343.72 por concepto de Impuesto al Valor Agregado acreditable, cifra que coincide con lo manifestado en la Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales (1993), para efectos del "Impuesto al Valor Agregado, bajo el rubro Impuesto del Ejercicio", dentro del cual se incluyó el I.V.A. de las facturas mencionadas en el punto que antecede.

El análisis por póliza del "I.V.A. Acreditable" por la suma de NS\$2'139,343.72, consta en 3 documentos técnico contables que forman parte del anexo 6 del presente Dictamen.

(ANEXO No. 6 en 6 fojas, consistente en:

a).- Originales de documentos técnico contables relativos al análisis del I.V.A. Acreditable.

b).- Fotocopias certificadas de "Auxiliares de catálogo relativos al registro del I.V.A. Acreditable").

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .21

5.- Por otra parte del análisis efectuado al libro Mayor cuenta No. 2140-050, denominada "Acreedores Diversos" "Construcciones Olivar, S.A.", se conoció que González Santoyo y Asociados, S.C., durante el ejercicio de 1993, registró en esa cuenta los siguientes movimientos:

<u>POLIZA</u>	<u>FECHA</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>CARGO</u>	<u>ABONO</u>
D-1	31-08-93	TRASPASO DE CUENTAS	N\$ 2'989,157.29	N\$
D-33	31-08-93	COBRO DE COMISIONES		3'123,269.69
D-1	01-09-93	COBRO DE COMISIONES		3'954,900.75
D-44	30-09-93	TRASPASO DE CUENTAS	2'013,835.04	
D-1	31-10-93	COBRO DE COMISIONES		7'863,969.57
D-50	31-10-93	TRASPASO DE CUENTAS	4'374,234.39	
D-25	01-11-93	COBRO DE COMISIONES		6'163,365.43
D-41	30-11-93	TRASPASO DE CUENTAS	2'484,462.14	
E-1	31-12-93	PAGO DE ADEUDO	10'902,434.00	
D-4	31-12-93	COBRO DE COMISIONES		2'319,943.53
D-29	31-12-93	TRASPASO DE SALDOS	<u>138,620.34</u>	<u> </u>
		S U M A S	N\$ 22'902,743.20	N\$ 23'425,448.97
		S A L D O		N\$ 522,705.77
			=====	=====

Por lo que se refiere a los movimientos de abono que por concepto de cobro de comisiones registró GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., por la suma de N\$23'425,448.97, los mismos corresponden al registro del pasivo de las facturas que se mencionan en el punto 3 que antecede, cuyo análisis por póliza quedó también asentado en ese punto.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 22

En cuanto a la cancelación del pasivo antes mencionado o pago de las facturas referidas, se conoció que **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, registró en dicha cuenta diversos movimientos de cargo por concepto de traspaso de cuentas, pago de adeudo y traspaso de saldo, cuyo análisis por póliza se encuentra en un documento técnico contable que forma parte del anexo 8 del presente Dictamen, junto con las pólizas que soportan su análisis, documento del que se desprende el siguiente asiento de contabilidad:

ASIENTO DE CONTABILIDAD RESUMIDO.

C U NUMERO	E	N T A N O M B R E	I M PARCIAL	P O R T E CARGO	A B O N O
2140		Acreeedores Diversos.			
050		Construcciones Olivar, S.A.		N\$22'902,743.20	
1157		Cilientes por Comisiones			N\$11'247,649.71
001		Penlograma, S.A. de C.V.	N\$4'845,928.11		
002		lipto, S.A. de C.V.	6'401,721.60		
1170		Deudores Diversos			
015		Cheques no identificados			N\$10'902,434.49
1160		Cilientes por Ases y Cons.			
002		Acosta Suarez, S.A. de C.V.			752,659.49
		Sumas Iguales.		<u>N\$22'902,743.20</u>	<u>N\$22'902,743.20</u>
				*****	*****

Del análisis efectuado al asiento de contabilidad anterior se desprende, que del pasivo registrado por el contribuyente, con motivo de las operaciones que supuestamente celebró con la empresa "Construcciones Olivar, S.A.", las cantidades de N\$11'247,649.71 y N\$752,659.49, no corresponden al pago de facturas, sino a la cancelación del pasivo contra cuentas de clientes; y la suma de N\$10'902,434.49 corresponde al traspaso de diversos cheques que inicialmente se cargaron a la cuenta 1170-015 Deudores Diversos, por concepto de cheques no identificados, como a continuación se indica:

**ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.**

. . . 23

GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., como pago de las facturas 067 y 072 que se mencionan en el punto 3 de este capítulo, proporcionó diversas pólizas cheque sin número, fechadas de agosto a diciembre de 1993, en las que se anota haber expedido los cheques números 370, 372, 373, 375 al 400, 402 al 407, 409 al 419, 421, 576 y 577, por concepto de pago de las citadas facturas todos ellos a nombre de "Construcciones Olivar, S.A.", mismos que sumados arrojan la cantidad de \$12'324,313.78, cifra que coincide con la suma de tales facturas, proporcionando asimismo recibos, en los que se indica que Construcciones Oliva, S.A., recibió de **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, todos y cada uno de los referidos cheques por concepto de pago a cuenta de las facturas 067 o 072, constando en ellos una firma ilegible.

Los cheques antes mencionados fueron contabilizados por el contribuyente visitado, como sigue:

ASIENTO RESUMIDO DE CONTABILIDAD.

	C	U	E	N	T	A		
No.	N	O	M	B	R	E	CARGO	ABONO
1170	Deudores Diversos							
015	Cheques No. Identificados						N\$12'324,313.78	
1120	Bancos							
010	Comermex.							N\$12'324,313.78

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 24

Con póliza de diario No. 1 del 31 de diciembre de 1993, en relación con los cheques no identificados por la suma de \$12'324,313.78, el contribuyente visitado aplicó como cancelación de pasivo por concepto de pago de adeudo la cantidad de \$10'902,434.00, mediante el siguiente asiento de contabilidad:

	C	U	F	N	T	A		
No.	N	O	M	B	R	E	CARGO	ABONO
2140	Acreedores Diversos.							
050	Construcciones Olivar, S.A.						N\$ 10'902,434.	
1170	Deudores Diversos.							
010	Cheques No identificados.							N\$ 10'902,434.

La relación de las pólizas cheque, en las que consta la expedición de los cheques por la suma de N\$12'324,313.78, se encuentra en 2 documentos técnico contables, que forman parte del anexo 8 del presente Dictamen junto con las pólizas cheque y recibos que soportan su análisis.

(ANEXO No. 7 en 159 fojas, consistente en:

- a).- Fotocopia certificada del Libro Mayor, por registro en la cuenta 2140-050-
- b).- Original de documento técnico contable, relativo al análisis por póliza de los movimientos de cargo a la cuenta 2140-050-

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .25

- c).- Fotocopia certificada de las pólizas correspondientes a los cargos efectuados en la cuenta 2140-050.
- d).- Originales de documentos técnico contables que contienen la relación de pólizas cheque.
- e).- Fotocopia certificada de pólizas cheque y recibos).

6.- A efecto de comprobar la falsedad en las operaciones antes mencionadas, mediante oficio No. 440-B-3-8791 de fecha 25 de enero de 1995, girado a la empresa CONSTRUCCIONES OLIVA, S.A., con domicilio en Artículo 123 No. 159, Col. Centro, C.P. 06600, México, D.F., se ordenó la práctica de la visita domiciliaria en relación con las operaciones que en su carácter de tercero llevó a cabo con el contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S. C., por el período comprendido del 1o. de enero de 1993 al 25 de noviembre de 1994, visita que no se pudo desahogar en virtud de que no se localizó a la referida empresa en el domicilio señalado, toda vez que éste se encontraba vacío, según consta en acta levantada el día 26 de enero de 1995, a folios del 3530174 al 3530178, por lo que los visitadores efectuaron los siguientes procedimientos:

a).- Con fecha 17 de febrero de 1995, se giro a nombre de la C. Rocio López Juárez con domicilio en Artículo 123 No. 159, Col. Centro, C.P. 06600, México, D.F., el oficio No. 440-B-3-12642, para solicitarle la siguiente información y documentación en relación con el período comprendido del 1o. de enero de 1993 a la fecha de recepción de dicho oficio:

"A) FOTOCOPIA DE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO CELEBRADOS, CORRESPONDIENTES A LOS DESPACHOS 214 Y 215 ARTICULO 123 No. COL. CENTRO, C.P. 06600, MEXICO, D.F.

B) NOMBRES DE LAS PERSONAS CON QUIENES SE LLEVARON A CABO LOS TRAMITES, DURANTE LA OCUPACION DE LOS DESPACHOS 214 Y 215 DEL CITADO DOMICILIO.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .28

C) FORMA DE PAGO DE LOS RECIBOS DE ARRENDAMIENTO, EN SU CASO RELACION DE LOS CHEQUES, INDICANDO NUMERO, FECHA, IMPORTE, No. DE CUENTA BANCARIA Y BANCO.

D) ASIMISMO, FOTOCOPIA DE LA DOCUMENTACION E INFORMACION QUE SE JUZGUE INHERENTE A LAS OPERACIONES CELEBRADAS CON MOTIVO DEL ARRENDAMIENTO DE LOS DESPACHOS 214 Y 215 DE ARTICULO 123 No. 159, COL. CENTRO, MEXICO, D.F."

El oficio antes mencionado fue recibido el 20 de febrero de 1995, por el C. Eduardo Pintor Miranda, Administrador del Edificio, según consta su firma en el referido oficio, persona que mediante escrito de fecha 15 de marzo de 1995 y en calidad de apoderado de la C. Rocío López Juárez, manifestó y proporcionó lo siguiente:

"Que en respuesta a su oficio número 440-B-3-12642 de fecha 17 de febrero del año en curso, y en atención a los requerimientos en lo referente al período del 1o. de enero de 1993 a la fecha, manifiesto que el Señor Enrique Torres Servín fue inquilino de los departamentos 214 y 215 del edificio número 30 de la Avenida Isabel la Católica en esta ciudad, hasta el día 31 de julio de 1994.

Como anexo número uno acompaño copia del contrato de arrendamiento.

Justamente el 31 de julio de 1994, el señor Enrique Torres Servín, celebró con la propietaria, por mutuo acuerdo, un convenio dando por terminado el contrato de arrendamiento, haciendo pago de rentas atrasadas con una quita del 50% mediante cheque del Banco Internacional, S.A. número 8540, el día 3 de Agosto del mismo año. En apoyo de lo dicho, acompaño como anexo 2 el convenio citado.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .27

Fuera de la Información y documentación que fundo en los párrafos precedentes carezco de papeles o conocimiento acerca del señor Enrique Torres Servín, puesto que no fue un Inquilino que cumpliera sus obligaciones en tiempo y cuando lo llegaba a hacer el pago fué en efectivo".

Del contrato de arrendamiento antes mencionado, se transcribe lo que a continuación se indica.

"Contrato de arrendamiento, de fecha 10. de junio de 1991, que celebran por una parte como arrendador la Sra. Rocio López Juárez y de la otra como arrendatario Enrique Torres Servín Desp. 214 y 215 de la Casa No. 159 de la Calle de Artículo 123, Col. Centro, quienes lo sujetan a las siguientes cláusulas:

- 1a.- El arrendatario pagará al arrendador o a quien sus derechos represente, la cantidad de \$1'700,000 (Un millón seiscientos mil pesos 00/100 M.N.), que se cubrirá en moneda nacional por el arrendamiento mensual de la localidad mencionada arriba, en el domicilio del arrendador. . .
- 2a.- . . .
- 3a.- . . .
- 4a.- No podrá hacer uso de la localidad arrendada más que para el de DESPACHO TECNICO FISCAL CONTABLE. . .
- 5a.- . . .

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .28

6a.- El término del arrendamiento es de un año forzoso . . . "

b).- Mediante oficio No. 306-A-II-1112 de fecha 4 de abril de 1995, el cual forma parte integrante del anexo 2 del presente Dictamen, se solicitó a la Administración Local de Recaudación del Sur del D.F., en relación con Construcciones Oliva, S.A. entre otros contribuyentes, proporcionar fotocopias debidamente certificadas de:

- Aviso de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, así como las modificaciones correspondientes en su caso (cambio de domicilio, aumento o disminución de obligaciones, aviso de baja o suspensión de actividades, etc.)
- Declaración del Ejercicio del Régimen General de Personas Morales por los ejercicios de 1993. Pagos provisionales parcialidades y retenciones de Impuestos Federales, por el período comprendido de enero de 1993 a octubre de 1994, debidamente certificadas.

Al respecto la Administración Local de Recaudación del Sur del D.F., mediante su oficio No. 315-A-VI-196 de fecha 11 de abril de 1995, el cual también forma parte del anexo No. 2 del presente Dictamen, proporcionó entre otros documentos por lo que se refiere a la empresa Construcciones Oliva, S. A., fotocopias certificadas de la Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales, así como de 4 declaraciones trimestrales por Pagos Provisionales, Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales, todas éstas por el ejercicio de 1993, presentadas en ceros, mismas que contemplan como datos del Representante Legal al C. Enrique Torres Servín con R.F.C. No. TOPE-490812 y firma ilegible; manifestando asimismo en dicho oficio que envían volantes de información en los cuales se podría observar a que C.R.H. corresponden para solicitar los avisos o movimientos al R.F.C.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .29

C).- En relación con lo anterior, mediante oficio No. 306-A-II-1112 de fecha 4 de abril de 1995, se solicitó a la Administración Local de Recaudación del Centro del D.F., entre otros documentos, proporcionará fotocopias certificadas de aviso de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, así como las modificaciones correspondientes en su caso (cambio de domicilio, aumento o disminución de obligaciones, aviso de baja o suspensión de actividades etc.), presentados por el contribuyente Construcciones Oliva, S. A.; proporcionando al respecto esta dependencia mediante su oficio número 315-A-VI-198 de fecha 11 de abril de 1995, copia del formulario de Registro en el que se solicita la expedición de la Cédula de Identificación, presentado el 24 de marzo de 1994, no habiendo proporcionado ningún otro aviso por baja, cambio de domicilio, suspensión de actividades etc.

(ANEXO No. 8 en 27 fojas, consistente en:

- a).- Copia al carbón del oficio No. 440-B-3-8791 de fecha 25 de enero de 1995, el cual contiene la orden de visita domiciliaria en su carácter de Tercero a Construcciones Oliva, S. A.
- b).- Original del acta levantada el 26 de enero de 1995 a folios 3530174 al 3530178.
- c).- Copia al carbón del oficio No. 440-B-3-12642 de fecha 17 de febrero de 1995.
- d).- Original del escrito de contestación al oficio anterior de fecha 15 de marzo de 1995.
- e).- Fotocopia certificada del contrato de arrendamiento de fecha 1o. de junio de 1991 y del convenio de fecha 3 de agosto de 1994.
- f).- Fotocopias certificadas de declaraciones anual y por pagos provisionales, correspondientes al ejercicio de 1993.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .30

g).- Copia al carbón del oficio No. 308-A-II-1112 de fecha 4 de abril de 1995.

h).- Original de oficio de contestación, número 315-A-VI-196 de fecha 4 de abril de 1995 y Fotocopia certificada de Formulario de Registro por expedición de cédula de identificación fiscal.)

7.- En virtud de lo anterior mediante oficio No. 8540295, recibido el 9 de diciembre de 1994 se solicitó a la Comisión Nacional Bancaria, entre otros documentos proporcionará fotocopia del anverso y reverso de los cheques que se mencionan en el punto que antecede, mismos que fueron proporcionados, entre otros cheques, por la citada dependencia, adjunto a su oficio de contestación número 501-1-8540/95 de fecha 30 de enero de 1995, de cuyo análisis se conoció lo siguiente:

A).- Que dichos cheques no fueron expedidos a favor de Construcciones Olivar, S.A., sino a la orden de "NOSOTROS MISMOS", "Corporación Litra, S.A. de C.V.", "Estimaciones Especiales, S.A. de C.V.", etc., los cuales se relacionaron en 2 documentos técnico contables que forman parte del anexo 9 del presente Dictamen y se resumen como sigue:

<u>CHEQUES EXPEDIDOS A LA ORDEN DE</u>	<u>I M P O R T E</u>
NOSOTROS MISMOS	NS 8'757,719.45
CORPORACION LITRA, S.A. DE C.V.	4'444,175.20
ESTIMACIONES ESPECIALES, S.A. DE C.V.	854,543.85
INDICES SELECCIONADOS, S.A. DE C.V.	10,000.00
LIC. JOAQUIN SEGOVIA ANDRADE	10,000.00
ULER, S.A. DE C.V.	10,000.00

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 31

CONTINUACION DEL CUADRO ANTERIOR:

MASER, S.A. DE C.V.	20,000.00
PEDRO TINOCO SANCHEZ	12,875.28
AUTOMOVILES TXZ, S.A. DE C.V.	200,000.00
AL PORTADOR	<u>5,000.00</u>
S U M A	N\$ 12'324,313.78
	=====

B).- Que éstos cheques contienen los siguientes datos al reverso:

CHEQUES EXPEDIDOS A LA ORDEN DE:

DATOS DEL REVERSO.

NOSOTROS MISMOS

Firma; Pagado; Fecha; No. de cta.494620-0 - -

Firma; Sello; Fecha; No. de cta. 494620-0

Firma, Sello; No. de cta. 494620-0

Firma; Sello; Fecha; No. de Cta. 494620-0,Nos.

de cheque de caja; Para abono en cuenta.

Firma; No. de cta. 494620-0

Firma; No. de cta. 494620-0; Nos. de cheques

de caja

Ningun dato.

Firma, No. de cta.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .32

CORPORACION LITRA, S.A.DEC.V.

Sello; Pagado; Fecha; No. de cta. 116-224385

p/abono a cuenta del beneficiario.

Sello "DEVUELTO"; Fecha; P/abono en cuenta.

Sello; P/abono en cuenta; 11622438-5

Sello; P/abono en cuenta; 11622438-5; Fecha.

ESTIMACIONES ESPECIALES,S.A. DE C.V.

Sello; Fecha; P/abono en cuenta 593671-3

Sello; P/abono en cuenta 593671-3.

INDICES SELECCIONADOS, S.A. DE C.V.

Sello; Fecha; Cta. 638538-9.

LIC. JOAQUIN SEGOVIA ANDRADE

Sello; Fecha; Cta. 638547-8.

ULER, S.A. DE C.V.

Sello; Fecha; Firma; cta. 105082-6 en Guadala-

jara, Jal. (1401); P/abono en cuenta.

MASER, S.A. DE C.V.

Sello Serfin, S.A.; Fecha; P/abono en cuenta - -

Dep. a cta. 5871730; cobro inmediato automa-
lizado N\$20,000.00.

PEDRO ANTONIO SANCHEZ

Sello ilegible.

AL PORTADOR

Sello; Fecha; P/abono en cuenta Banamex - - -

873 699869-7.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .33

8.- En base a lo antes conocido mediante oficio No. 306-A-2545 de fecha 18 de marzo de 1995, se solicitó a la Comisión Nacional Bancaria, entre otros puntos proporcionara fotocopia legible del anverso y reverso de los cheques de caja cuyos números se indican al reverso de los cheques expedidos a la orden de "NOSOTROS MISMOS", solicitando la intervención directa de dicha dependencia para que se diera el seguimiento de los demás cheques librados a favor de "NOSOTROS MISMOS", figurando en su reverso la firma de endoso el número de la cuenta 494620-0 contra la cual fueron expedidos y sello de pagado, sin ostentar datos de depósito o de identificación de quien los haya cobrado.

Del análisis efectuado a la documentación e información proporcionada por la Comisión Nacional Bancaria con su oficio de contestación No. 501-1-2540/95 de fecha 5 de abril de 1995, se conocieron diversas situaciones, de las que cabe destacar lo que sigue:

Con el cheque No. 4540189 del 3 de noviembre de 1993, por un importe de N\$600,000.00, a la orden de "NOSOTROS MISMOS", se compraron los siguientes cheques de caja.

<u>No.</u>	<u>FECHA</u>	<u>A NOMBRE DE:</u>	<u>I M P O R T E</u>
02605479	03-Nov.-93	Casa de Cambio Diner, S.A.	N\$ 300,000.
02605480	03-Nov.-93	Casa de Cambio Diner, S.A.	<u>300,000.</u>
		S u m a	N\$ 600,000.
			=====

Con el cheque No. 4540235 del 10 de noviembre de 1993, por un importe de N\$1'702,870.45, a la orden de "NOSOTROS MISMOS", se compraron los siguientes cheques de caja.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .34

<u>No.</u>	<u>FECHA</u>	<u>A NOMBRE DE:</u>	<u>I M P O R T E</u>
2605487	10-Nov.-93	Casa de Cambio Diner, S.A.	N\$ 269,242.00
2605488	10-Nov.-93	Casa de Cambio Diner, S.A.	269,242.00
2605489	10-Nov.-93	Casa de Cambio Diner, S.A.	269,242.00
2605490	10-Nov.-93	Casa de Cambio Diner, S.A.	<u>110,806.41</u>
		S u m a	N\$ 918,532.41
		Diferencia por Aclarar	N\$ 784,138.04
			=====

Con el cheque número 4541188 del 3 de diciembre de 1993, por un importe de N\$135,000.00, a la orden de "NOSOTROS MISMOS", se compró el siguiente cheque de caja No. 02605441 por un importe de N\$135,000.00.

Ahora bien, de acuerdo a fichas de depósito, los cheques de caja antes mencionados, fueron depositados en la cuenta de cheques número 353217-8 establecida en Multibanco Comermex, S.A., a nombre de Casa de Cambio Diner, S.A. de C.V., cifras con las que según liquidaciones por compra-venta de divisas de la referida casa de cambio, se adquirieron dólares al tipo de cambio de N\$3.149, N\$3.220 y N\$3.110, respectivamente, los cuales fueron transferidos al Credit Swis Zurich Switzerland.

(ANEXO No. 9 en 69 fojas, consistente en:

a).- Copia autógrafa del oficio No. 8540295 por requerimiento a la Comisión Nacional Bancaria, recibido el 9 de diciembre de 1994.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .35

- b).- Original del oficio de contestación de la Comisión Nacional Bancaria No. 501-1-8540/95 de fecha 30 de enero de 1995.
- c).- Fotocopia certificada de anverso y reverso de cheques, proporcionados por la Comisión Nacional Bancaria.
- d).- Originales de documentos técnico contables, que contienen la relación de los cheques antes citados.
- e).- Copia al carbón del oficio No. 306-A-2545, de fecha 18 de marzo de 1995, por requerimiento a la Comisión Nacional Bancaria.
- f).- Original del oficio de contestación de la Comisión Nacional Bancaria No. 501-1-2540/95 de fecha 5 de abril de 1995.
- g).- Fotocopia certificada de cheques de caja, fichas de depósito y liquidaciones de la Casa de Cambio Diner, S.A. DE C.V. en relación con la compra de divisas.
- h) Fotocopia certificada de estados de cuenta bancarios de la cuenta de cheques número 494620-0 establecida en Multibanco Comermex, S.A., a nombre de GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.).

C O N C L U S I O N E S

Por todo lo antes expuesto y de la documentación anexa, se concluye que el contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., durante el ejercicio de 1993, declaró en exceso en perjuicio del Fisco Federal, para efectos del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, DEDUCCIONES FALSAS E I.V.A. ACREDITABLE por las cantidades de NS\$21'295,862.68 y NS\$2129,586.29, respectivamente, las cuales amparó con facturas de la empresa Construcciones Oliva, S.A., por concepto de estimaciones de los estudios sobre el programa ambiental de la zona metropolitana-áreas verdes, cuyas operaciones no se llevaron a cabo ni se pagaron; lo cual tiene su fundamento en lo que a continuación se indica:

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 36

1.- El contribuyente visitado registró en la cuenta de Resultados 5030-010 "Gastos Financieros"- "Intereses Pagados", la cantidad de N\$21'295,862.70, cifra que declaró para efectos del Impuesto Sobre la Renta dentro del renglón de "Otras Deducciones Fiscales" de la Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales.

2.- Asimismo GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., manifestó en la declaración antes mencionada para efectos del Impuesto al Valor Agregado, dentro del rubro de "Impuesto del Ejercicio", la cantidad de N\$2'129,586.27, cifra que incluyó en el registro de la cuenta de balance 1180-005 I.V.A. Acreditable":

3.- Como soporte de la operaciones de referencia, el contribuyente visitado, proporcionó:

a) Contrato de Prestación de Servicios de fecha 12 de Agosto de 1983, el cual indica haberse celebrado con la empresa Construcciones Oliva, S.A., teniendo por objeto elaborar un estudio sobre la calidad del aire de la zona metropolitana de la ciudad de México, que contenga información del año de 1991 a la fecha y que señale medidas para el control de emisiones contaminantes provenientes de la industria, así como el uso de gas licuado de petróleo y gas natural comprimido en el autotransporte público, siendo el monto total estipulado en dicho contrato, la suma de N\$23'000,000.00 mas Impuesto al Valor Agregado.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .37

b)Sels facturas números 053, 060, 067, 072, 075 y 083 fechadas de agosto a diciembre de 1993, las cuales ascienden a las sumas de.N\$21'295,862.68, expedidas supuestamente por la empresa Construcciones Oliva, S.A., a nombre de la contribuyente visitada, en las que se desglosa el impuesto al Valor Agregado por la suma de N\$2'129,586.27, todas por concepto de Estimación de los estudios sobre el programa ambiental en la zona metropolitana para el proyecto Areas Verdes.

4.- A fin de verificar si se llevaron a cabo las operaciones antes citadas, se giró orden de visita domiciliaria de Aportación de Datos por Terceros a la empresa Construcciones Oliva, S.A. la cual no se localizó en su domicilio fiscal , conociéndose de acuerdo con el contrato de arrendamiento de fecha 1o. de junio de 1991, proporcionado por el apoderado de la propietaria del inmueble, que el local en el que supuestamente tenía establecido su domicilio fiscal, la referida empresa, fue arrendado al C. Enrique Torres Servín, para despacho técnico fiscal contable, habiendo manifestado dicho apoderado mediante escrito de fecha 15 de marzo de de 1995, que el mismo fue inquilino hasta el 31 de julio de 1994.

5.- De la documentación e Información proporcionada por la Administración Local de Recaudación del Sur del D.F., se comprobó que la empresa Construcciones Oliva, S.A., presentó Declaración del Ejercicio del Régimen General Personas Morales así como declaraciones trimestrales por Pagos Provisionales Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales, todas por el ejercicio de 1993, con las cuales se pudo comprobar, que la referida empresa no declaró ingreso alguno por las operaciones que supuestamente celebró con el contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., durante dicho ejercicio, toda vez que tales declaraciones fueron presentadas con cifras en ceros.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 38

6.- El contribuyente visitado no efectuó pago alguno a la empresa Construcciones Oliva, S.A., ya que el pasivo creado con motivo de las operaciones que supuestamente celebró con esta empresa, lo canceló contra cuentas de clientes y contra la cuenta de deudores diversos por concepto de cheques no identificados, no obstante que el contribuyente visitado como pago de dos de las facturas, la 067 y 072, por la suma de N\$12'324,313.78 proporcionó diversas pólizas cheque fechadas de agosto a diciembre de 1993, en las que consta la expedición de los cheques números 370, 372, 373, 375 al 400, 402 al 407, 409 al 419, 421, 576 y 577, todos ellos a nombre de CONSTRUCCIONES OLIVA, S.A. precisamente por concepto de pago de tales facturas, los cuales arrojan la suma de N\$12'324,313.78; proporcionando asimismo, recibos por cada uno de los cheques expedidos, en los que se indica que Construcciones Oliva, S.A., recibió de GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., los referidos cheques, por concepto de pago a cuenta de la factura 067 o 072, constando en ellos una firma ilegible.

7.- Lo anterior se corroboró de la revisión efectuada a la documentación proporcionada por la Comisión Nacional Bancaria a través de la cual se comprobó lo siguiente:

a).- Que ninguno de los cheques mencionados en el punto que antecede, fue expedido a favor de la empresa Construcciones Oliva, S.A., como el contribuyente visitado pretendió hacer creer ya que éstos realmente se giraron en su mayoría, a la orden de "NOSOTROS MISMOS", "CORPORACION LITRA, S.A. DE C.V.," "ESTIMACIONES ESPECIALES, S.A. DE C.V.", etc., pero ninguno a nombre de la referida empresa.

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . .39

b).- Que con los cheques números 4540189, 4540235 y 4541188, de fechas 3 de noviembre, 10 de noviembre y 3 de diciembre, todos de 1993, respectivamente, se compraron varios cheques de caja a nombre de Casa de Cambio Diner, S.A., los cuales, fueron depositados en la cuenta de cheques número 353217-8 establecida en Mullibanco Comermex, S.A., a nombre de dicha casa de cambio, con lo cual según liquidaciones de compra venta de divisas, se compraron dólares que fueron transferidos al Credit Swis Zurich Switzerland.

8.- Por lo tanto se concluye que el contribuyente **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, mediante el uso de engaños, incrementó sus deducciones e I.V.A. Acreditable, con operaciones ficticias que no celebró ni pagó, con el único propósito de defraudar al Fisco Federal, toda vez que con estas maniobras pagó impuestos en menor cuantía que los que le correspondían.

RESULTADOS OBTENIDOS.

Con base en lo antes expuesto y con fundamento en los artículos 1o., 5o., 10, 22 Fracc. III, 24 y 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1o., 4o., 5o. y 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 12, 13 y 14 de su Reglamento y en los artículos 1o., 4o., 5o., 6o., 26, 28 y 45 del Código Fiscal de la Federación, ordenamientos vigentes en el año de 1993, se determinó que el contribuyente **GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C.**, durante el ejercicio comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1993, omitió enterar en perjuicio del Fisco Federal, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, por la suma de N\$8'629,138.00, cuyo análisis y determinación es el siguiente:

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

.40

<u>C O N C E P T O</u>	<u>I M P O R T E</u>
Impuesto Sobre la Renta	NS 6'509,310
Impuesto al Valor Agregado	<u>2'119,828.</u>
S u m a	NS 8'629,138. =====

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

<u>C O N C E P T O</u>	<u>P A R C I A L</u>	<u>T O T A L</u>
Total de Ingresos Acumulables		NS 26'447,257.
<u>DEDUCCIONES</u>		
-Declaradas	NS 29'145,092.	
-Declaradas en Exceso	<u>21'295,863.</u>	
-Determinadas		<u>7'849,229.</u>
Utilidad Fiscal Determinada		NS 18'598,028.
Pérdida Fiscal de Ejercs. Anteriores		<u>- 0 -</u>
Resultado Fiscal Determinado		NS 18'598,028.
Tasa art. 10 L.I.S.R.		<u>35%</u>
Impuesto Determinado		NS 6'509,310.
Impuesto Pagado		- 0 -
Pagos Provisionales		<u>- 0 -</u>
Impuesto a Cargo del Contribuyente		NS 6'509,310. =====

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 41

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

<u>C O N C E P T O</u>	<u>I M P O R T E</u>	
	<u>PARCIAL</u>	<u>TOTAL</u>
Valor Total de los Actos o Actividades		N\$ 2'295,862.
		=====
Impuesto del Ejercicio		2'129,586.
<u>Impuesto Acreditado en el Ejercicio</u>		
-Declarado	N\$ 2'139,344.	
-Declarado en Exceso	<u>2'129,586.</u>	
-Determinado		<u>9,758.</u>
Impuesto Determinado		N\$ 2'119,828.
Impuesto Pagado		- 0 -
Pagos Provisionales		<u>- 0 -</u>
Impuesto a Cargo del Contribuyente		N\$ 2'119,828.
		=====

D I C T A M E N

Por todo lo antes expuesto y en base a la documentación soporte anexa, se concluye que el contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., durante el ejercicio del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1993, no cubrió en perjuicio del Fisco Federal Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado por la suma de N\$8'629,138.00, (OCHO MILLONES SEISCIENTOS VEINTINUEVE MIL CIENTO TREINTA Y OCHO NUEVOS PESOS 00/100 M.N.).

ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

. . . 42

La cantidad de N\$8'629,138.00, corresponde al perjuicio sufrido por esta Secretaría para efectos exclusivamente penales, sin embargo para efectos de la libertad provisional bajo caución, se manifiesta que al mes de junio del presente año, además de la suma que corresponde a dicho perjuicio, la contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C. por el período en cuestión, adeuda otras contribuciones, actualizaciones y recargos mismas que Includo el monto del Perjuicio Fiscal, hacen un gran total de N\$17'014,899.84, que se desglosa de la siguiente manera:

<u>C O N C E P T O</u>	IMPUESTO		
	<u>ACTUALIZADO</u>	<u>RECARGOS</u>	<u>T O T A L</u>
<u>EJERCICIO 1993</u>			
I.S.R.	N\$ 8'882,425.20	N\$ 3'613,210.75	N\$ 12'475,635.95
I.V.A.	<u>2'987,733.21</u>	<u>1'551,530.48</u>	<u>4'539,263.69</u>
TOTAL	N\$ 11'850,158.41	N\$ 5'164,741.23	N\$ 17'014,899.84
	=====	=====	=====

Las contribuciones adeudadas distintas a las del Perjuicio Fiscal para efectos penales, fueron determinadas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración Especial de Auditoría Fiscal, como resultado de la visita domiciliar que se le está practicando a la contribuyente GONZALEZ SANTOYO Y ASOCIADOS, S.C., en cumplimiento de la orden de visita No. A.D.8905/94 y dadas a conocer a esta Administración mediante memorándum No. 58 de fecha 13 de junio de 1995, mismas que llenen determinadas a la fecha de su oficio.

**ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.**

. . .43

Para los efectos a que haya lugar, manifestamos que el presente Dictamen lo hemos emitido con los elementos que tuvimos a la vista, mismos a que hicimos referencia en el cuerpo del presente, y que se acompañan como anexos, conforme a nuestro leal saber y entender.

ATENTAMENTE.

LOS PERITOS.

L.C. ROSARIO GABRIELA ESTRADA LUNA.

L.C. IRMA CERON SOLIS.

CONCLUSIONES

Empezaremos por comentar lo más sobresaliente del tema tratado, así como las sugerencias y críticas que consideramos pertinentes y útiles para el lector.

1. El concepto contenido en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal, resulta ser demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo, cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco estime perjudicial para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal.

Las penalidades y el monto que establece dicho precepto legal: de 3 meses a 6 años de prisión si el monto de lo defraudado no excede de N\$100,000.00, sin incluir actualizaciones y recargos; y de 3 a 9 años de prisión cuando exceda ese límite, pueden resultar incongruentes y que a la vez se derive de una interpretación subjetiva, ya que actualmente esa cantidad es fácilmente rebasable, es decir, cualquier omisión total o parcial de alguna contribución, puede constituir un caso de defraudación fiscal y en consecuencia, puede dar origen a la aplicación de las sanciones corporales antes mencionadas.

Además hay que considerar que los elementos esenciales que integran el tipo delictivo que son la conducta falaz, disposición patrimonial y perjuicio al fisco, van acompañadas de aprovechamiento de errores y de una conducta típicamente dolosa. Concluyendo que los contribuyentes que por cualquier motivo o circunstancia omitan el pago parcial o total de alguna contribución, reciban una devolución de impuestos cuya procedencia se encuentre en duda, etc., hay mayor probabilidad de que el Fisco le implemente un proceso penal por la comisión de éste delito.

Desde luego, se entiende el afán del legislador de ejemplificar, inhibir y sancionar severamente las conductas deliberadamente encaminadas al fraude fiscal, en un país como el nuestro, que además de no existir una conciencia generalizada acerca de la importancia de tributar correctamente, en los últimos años se ha observado un incremento considerable a lo que se llama "economía subterránea" o también el delito conocido como "lavado de dinero" y que varias veces va acompañado de otro delito; como lo es el tráfico de estupefacientes, que ha operado al margen de los controles fiscales; colocándose así una injusta situación de privilegio frente a los contribuyentes tradicionalmente sujetos a la Hacienda Pública, como son los asalariados, profesionistas, industriales y comerciantes establecidos, en su gran mayoría.

Una interpretación jurídica incorrecta, puede también ser dolosa cuando el lector solo busca fallas y deficiencias en la redacción, pretendiendo ignorar el contexto o marco de referencia en que dichas ideas están expuestas, aprovechando esas fallas en su favor y en perjuicio del Fisco.

Es importante aclarar que en ocasiones las fallas antes citadas, soportadas de un buen fundamento y marco legal, es difícil para la autoridad poder probar que los contribuyentes actuaron con dolo, denominando éstos últimos a ésta forma de intrpretar la ley como planeación fiscal.

La planeación fiscal es una actividad lícita, que busca la forma como el contribuyente, cumpliendo en su totalidad con sus obligaciones fiscales, pueda abatir dentro de lo posible su carga tributaria.

La planeación fiscal no debe ser considerada por la S.H. y C.P., como algo indebido y fraudulento, es decir, la planeación fiscal no es un instrumento de engaño, pero esto se convierte en un punto muy controvertido, pues al amparo de la planeación fiscal, muchos individuos han implantado verdaderas estrategias defraudadoras provistas totalmente de dolo y mala fe. Motivo por el cual la S.H. y C.P., está predispuesta, y ve negativamente esta actividad, considerando erróneamente que donde hay planeación fiscal, seguramente existe defraudación fiscal,

2. Para que el delito de defraudación fiscal exista, el ministerio público debe de acreditar, que hubo engaños por parte del contribuyente y en el caso de que el acusado desvirtúe las pruebas del ministerio público, probando fehacientemente que lo único que llegaron a existir fueron errores, pero nunca engaños, no existirá delito de defraudación fiscal que perseguir, quedando solo una falta administrativa que sancionar, por lo que el contribuyente además de cubrir los impuestos omitidos, tendrá que pagar los respectivos recargos, multas y gastos de ejecución que le fije la autoridad fiscal a través de su facultad conferida.

3. La defraudación fiscal en México, tradicionalmente se ha llevado a cabo mediante mentiras y engaños ya sean sencillos o complejos, además por desarrollar una o varias actividades clandestinamente, como lo es no haberse dado de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, así como también aquellas empresas o personas físicas que venden o prestan servicios al público en general, ya que como este tipo de personas no solicita factura, quien vende los productos o presta los servicios, tiene la posibilidad de omitir los ingresos que desee en sus declaraciones, lo que le permite a su vez, no exigirle a sus proveedores facturas, pues no se encuentran necesitados de deducir gastos e induce a hacer lo mismo con las personas que son sus proveedores y así sucesivamente.

La S.H. y C.P. ha concluido, que mientras no rompa esta cadena, le será muy difícil erradicar éstas conductas, a no ser que se lleven a cabo auditorías directas, lo que al Fisco Federal le es muy difícil llevar a cabo en forma generalizada, por el alto costo que esto implicaría, realizándolas a aquellos contribuyentes más representativos dentro de su medio o actividad, además de técnicas indirectas para llegar a descubrir este tipo de delitos.

4. Actualmente la S.H. y C.P. reconoce que solo tiene capacidad para revisar el 5% del universo de contribuyentes, por lo que el Gobierno Federal ha decidido como única alternativa tecnificar la persecución de la defraudación fiscal a través de la informática, con la incorporación de todos los avances que ésta rama de la ciencia vaya alcanzando.

5. El Gobierno Federal, como represor del delito de defraudación fiscal, debe ser el más interesado en conocer las causas que dan nacimiento y origen a este delito, es decir, los motivos que hacen que éste se llegue a consumar, para así más que atacar al efecto, que es la consumación del delito, se ataquen a las causas, erradicando en lo posible ésta conducta.

De no hacerse lo anterior, y seguir encarcelando a los defraudadores fiscales, pensando que así se acabara con éste delito, el Estado solo estará ganándose antipatía y rencor de los ciudadanos hacia las autoridades hacendarias.

Para lograr lo antes citado, se debe combatir:

a).- La falta de cultura y conciencia social en algunas personas, por lo que se considera pertinente que el Estado incluya éste tema desde los programas de enseñanza básica.

b).- La complejidad de la mayoría de las leyes fiscales, por las constantes modificaciones y cambios que se experimentan, hace casi imposible que una persona que no se dedique profesionalmente al aspecto tributario, logre entender el contenido de éstas disposiciones jurídicas.

c).- La mayoría de personas físicas y morales consideran el pago de contribuciones como una carga en su economía y no como parte del conjunto de gastos que la empresa o negocio realiza como consecuencia de su actividad.

d).- Es conveniente que el Gobierno Federal expida leyes tributarias lo menos complicadas posibles, a fin de que los contribuyentes las comprendan fácilmente, de manera tal que cumplan cabalmente con el pago de sus impuestos.

e).- Por otro lado, el perdón fiscal queda en manos de la autoridad hacendaria, la decisión de perdonar al contribuyente que incurrió en el delito de defraudación fiscal queda a criterio de la propia autoridad; en los últimos años no se ha presentado la absolución del defraudador.

Por todo lo antes expuesto, el contribuyente debe conocer en forma clara las consecuencias que pueda acarrearle el dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales y, asimismo, tener en cuenta que con el pago correcto y oportuno de sus contribuciones, el estado estará en posición de proporcionar los satisfactores que nuestra sociedad demanda.

BIBLIOGRAFIA

- Arroyo Alba Francisco "Estudio Sociológico Jurídico sobre el Delito de Fraude", Facultad de Derecho UNAM, 1962, México.
- Fernández de León Gonzalo Derecho Financiero Editorial ABC de SRL Buenos Aires, Argentina, 1961.
- González de la Vega, Francisco "Derecho Penal Mexicano" Editorial Porrúa, S.A. Catorceava Edición, México, 1977.
- Hernández Esparza Abdón. "El Delito de Defraudación Fiscal". Ediciones Botas, México, 1962.
- Kane I. Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal", 3a. Edición Editoria Themis, México, 1991.
- MEHL. Lucien "Ciencias y Técnicas Fiscales" Volumen Primero Editorial Busch Barcelona, España 1966.

Millán González Arturo

"La Defraudación Fiscal" Tomos I, II, III
Millán Editores, México, 1991.

Pérez Ayala, José Luis

"Curso de Derecho Tributario"
Editorial Edirsa"
Madrid 1975.

Pugliese, Mario

"Instituciones de Derecho Financiero"
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1976.

Rivera Pérez Campos José

"Revista de Investigaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
No. 51"
Marzo de 1970.

Rivera Silva Manuel

"Derecho Penal Fiscal"
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1984

Rodríguez Lobato, Raúl

"Derecho Fiscal" Segunda Edición Harla,
Editorial Porrúa, S.A. México, 1988.

LEGISLACION CONSULTADA

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 3.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 4.- Código Fiscal de la Federación.
- 5.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 6.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 7.- Código Penal para el Distrito Federal.
- 8.- Código de Procedimientos Penales.