

619

2 ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**RESPONSABILIDAD PENAL
EN EL DELITO DE
DEFRAUDACION FISCAL**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
GUSTAVO ROBLES PRADO



MEXICO, D. F.

AGOSTO DE 1967

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

México, D. F. A 15 de octubre de 1996.

**DR. RAÚL CARRANCA Y RIVAS,
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE
DERECHO PENAL DE LA FACULTAD
DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.
P R E S E N T E .**

DISTINGUIDO SR. DIRECTOR,

Por este conducto, me permito informar a Usted, que en mi carácter de asesor he revisado el trabajo de Tesis Profesional que ha elaborado en este seminario a su digno cargo el C. GUSTAVO ROBLES PRADO, intitulada "RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL", el cual cubre en mi opinión los requisitos que se exigen para los de su especie.

En tal virtud, pongo a su distinguida consideración el mencionado trabajo, con el fin de que, previa su revisión y de no existir inconveniente alguno, tenga a bien aprobarlo, a fin de que el citado estudiante este en posibilidades de sustentar el examen profesional correspondiente.

Agradeciendo de antemano la fina atención que se sirva dispensar a la presente, aprovecho para reiterarle mi mas alta consideración y respeto.


ATENTAMENTE.

LIC. ALEJANDRO DELINT GARCÍA.

**RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE
DEFRAUDACION FISCAL**

A MIS PADRES:

Gustavo Marcos y María Elena.

**Por el apoyo recibido durante mi preparación académica
y en especial, por su cariño incondicional.**

A LA MEMORIA DE MIS ABUELITOS:

Gustavo y Estela.

**Por su tenacidad, dedicación y amor, el cual se trasmite
en el tiempo.**

A MIS ABUELITOS:

Andrés y Rebeca.

Por su cariño, apoyo y sabios consejos.

A MI HERMANO:

Marcos.

Por su ayuda y empuje en momentos difíciles.

AL ASESOR:

Lic. Alejandro Delint García.

**Asesor de esta Tesis, por su apoyo y confianza
aun más allá del salón de clases, gran ejemplo a seguir.**

A MIS AMIGOS:

**Jorge, Juan, Hugo y Francisco.
Por su amistad, incondicional por siempre.**

A LOS PROFESIONISTAS:

**Lic. Gustavo M. Robles;
Lic. Alejandro Delint y
Lic. Víctor E. Hernández.
Gracias a su ejemplo, apoyo y dedicación, he aprendido a llevar
adelante mi vida como profesionista.**

A MIS TIOS:

**Jorge, Arturo, Lorena y Héctor.
Con su ejemplo, aprendí a seguir
adelante, no importando los obstáculos
para llegar a la meta.**

Y EN ESPECIAL A:

**Leticia R Palacio, Lic. José Luis Saavedra,
David López y Fernando Gamas.
Por su apoyo.**

A LA UNAM

**Y A LA FACULTAD DE DERECHO:
Gran Institución comprometida con la
Formación del Desarrollo de nuestro País.**

INDICE

INTRODUCCION

PAG.

I.- ANTECEDENTES

| | |
|--|-----------|
| 1.1 OBLIGACION DE CONTRIBUIR..... | 1 |
| 1.1.1 Antecedentes de aplicación constitucional sobre la obligación de contribuir..... | 1 |
| 1.2 TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION DE LOS TRIBUTOS..... | 8 |
| 1.2.1 Teoría de los Servicios Públicos..... | 9 |
| 1.2.2 Teoría de la Relación de Sujeción..... | 9 |
| 1.2.3 Teoría del Seguro..... | 10 |
| 1.2.4 Teoría del Desarrollo Económico..... | 11 |
| 1.3 DEFAUDACION FISCAL..... | 14 |
| 1.3.1 Antecedentes Histórico del Delito de Defraudación Fiscal..... | 15 |

II.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES

| | |
|--|-----------|
| 2.1 CODIGO PENAL..... | 20 |
| 2.1.1 Concepto de delito..... | 20 |
| 2.1.2 Responsabilidad penal..... | 23 |
| 2.2 DEFAUDACION FISCAL COMO DELITO ESPECIAL..... | 25 |
| 2.2.1 Clasificación de las contribuciones..... | 27 |
| 2.2.2 De las facultades de la autoridad fiscal..... | 29 |
| 2.2.3 Responsabilidad del contribuyente..... | 32 |
| 2.2.4 Defraudación fiscal, su regulación..... | 34 |
| 2.2.5 Defraudación fiscal, la interrelación con el código penal..... | 34 |
| 2.2.6 Defraudación fiscal, autoridad competente para realizar la averiguación..... | 35 |
| 2.2.7 Defraudación fiscal, autoridad competente para aplicar la sanción..... | 36 |
| 2.3 CASOS EN QUE SE PROCEDE PENALMENTE POR DELITOS FISCALES..... | 39 |
| 2.3.1 Tipo de delitos fiscales..... | 39 |
| 2.3.2 Requisitos para proceder penalmente por delitos fiscales..... | 40 |
| 2.3.3 Responsables en los delitos fiscales..... | 42 |
| 2.3.4 Del encubrimiento en delitos fiscales..... | 48 |

III. DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SU RESPONSABILIDAD PENAL

| | |
|---|-----------|
| 3.1 DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL | 50 |
| 3.1.1 De la tipicidad del delito de defraudación fiscal..... | 51 |
| 3.1.2 De los elementos del delito de defraudación fiscal..... | 52 |
| 3.1.3 Penas y medidas aplicables..... | 55 |
| 3.2 CONDUCTA DELICTIVA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL | 57 |
| 3.2.1 Resultado que debe producirse..... | 57 |
| 3.2.2 Casos en los que se configura la comisión del delito..... | 58 |
| 3.2.3 De la querrela de la S.H.C.P. por delito de defraudación fiscal..... | 61 |
| 3.3 DE LA RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL | 66 |
| 3.3.1 Responsabilidad solidaria..... | 67 |
| 3.3.2 Del representante legal y su responsabilidad..... | 72 |
| 3.3.3 De los socios o accionistas y su responsabilidad..... | 73 |

IV PROPUESTAS

| | |
|---|-----------|
| 4.1 QUIEN DEBE RESPONDER PENALMENTE POR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL | 75 |
| 4.2 DE LA ASESORIA AL CONTRIBUYENTE | 76 |
| 4.2.1 La falta del asesor oportuno..... | 77 |
| 4.2.2 La inadecuada asesoría al contribuyente..... | 78 |

| | |
|---------------------------|-----------|
| CONCLUSIONES | 81 |
| BIBLIOGRAFIA | 84 |

INTRODUCCION:

Desde que aparece el hombre, surgen los tributos. En un principio como un fenómeno de superioridad de la clase dominante sobre la clase dominada. Hoy en día, como la recaudación de recursos por parte del Estado Rector de la vida economico-administrativa del país, para el sostenimiento del Gasto Público, entendiéndolo como toda erogación hecha por el Estado a través de su Administración Activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en la Ley.

Así mismo paralelamente a la obligación de contribuir, encontraremos sujetos descontentos con esta obligación, lo cual da origen a lo que hasta nuestros días conocemos como Evasión Fiscal, entendiéndolo como toda omisión total o parcial del pago de alguna contribución, a través de engaños o aprovechamiento de errores, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Pero, ¿por qué se da la evasión fiscal?, ¿será que el contribuyente quiere ganar un tanto por ciento más? o bien ¿será que el porcentaje del impuesto es elevado?. La realidad no se sabe, pero lo cierto es que la complejidad del sistema tributario en vigor y el cúmulo de obligaciones fiscales, originan fuertes gastos lo que induce en la mayoría de las veces a la evasión fiscal o defraudación fiscal.

Por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, esta puede rectificar errores aritméticos en las declaraciones, requerir a los contribuyentes en su domicilio la contabilidad, así como otros documentos o informes que se le requieran, revisar dictámenes formulados por el Contador Público sobre los estados financieros de los contribuyentes, practicar avalúos de

bienes, y por si esto fuera poco, puede allegarse de pruebas para formular la denuncia, querrela, o declaratoria al Ministerio Público, para que ejercite la acción penal por la posible comisión de Delitos Fiscales. Esta ultima facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la mayoría de las veces es un instrumento de presión por el cual se pretende asustar al contribuyente con amenazas de privación de la libertad en caso de que no cubra los importes omitidos, a esto se le conoce en nuestro país como **TERRORISMO FISCAL**. Cabe mencionar que este terrorismo fiscal se deriva del estímulo que reciben los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al obtener el cobro de contribuciones, ya que al finalizar el ejercicio fiscal correspondiente se les remunera económicamente con un porcentaje sobre las contribuciones determinadas a pagar por el contribuyente y que ingresaron, por eso, sin temor a equivocarme, de 100 revisiones que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 97% de estas, se determinan diferencias a pagar por el Contribuyente que es auditado, y además durante el procedimiento de revisión, el contribuyente recibe amenazas de privación de la libertad si éste, no se acoge a los supuestos beneficios que otorga la Autoridad Hacendaria, los cuales pueden ser: el pago en una sola exhibición y el pago en parcialidades.

Es importante hacer notar que la Autoridad Hacendaria debe enterar al Contribuyente las cantidades omitidas, esto en un documento llamado "acta final" con el cual, se tiene la posibilidad de defenderse ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para que éste, previo estudio, **EN ALGUNOS CASOS DETERMINE NO PAGAR LAS CONTRIBUCIONES QUE DETERMINO LA S.H.C.P. COMO OMITIDAS**, pero al mismo tiempo, el "acta final" si no es entregada al contribuyente, es porque sirve como instrumento de presión que utiliza la S.H.C.P. para obligar al contribuyente a pagar las supuestas omisiones que se hayan determinado en la auditoría, ya que de lo contrario esa "acta final" puede pasar al Departamento Interno de Averiguaciones, el cual puede determinar la posible comisión del delito de Evasión Fiscal y formular la querrela penal correspondiente al Ministerio Público, por lo cual, el Contribuyente termina pagando, sin antes haber agotado el Recurso administrativo, el recurso de revocación, la demanda de nulidad y en el último de los casos el Juicio de Amparo.

Este trabajo tiene como finalidad, hacer un estudio acerca del Delito de Defraudación Fiscal, conocer las conductas en la cuales se actualiza el delito, los alcances de responsabilidad, las irregularidades en el procedimiento y las posibles correcciones para no caer en el supuesto penal.

I.- ANTECEDENTES

1.1. OBLIGACION DE CONTRIBUIR.

1.1.1. Antecedentes de aplicación Constitucional sobre la obligación de contribuir.

Desde el año de 1808 en que se apuntaron las primeras inquietudes de emancipación hasta el año de 1867 en que se consumo el triunfo de la República, la historia de México registro un número considerable de asambleas constituyentes, de instrumentos constitucionales y de planes que se proponían convocar a las primeras o modificar las segundas.

El estudio de todos estos instrumentos seria motivo de una investigación diferente a nuestro objetivo, por lo cual en este capitulo, se llevara a cabo un orden cronológico de las Constituciones e Instrumentos y se abordara todo lo relacionado con la obligación de contribuir.

MOVIMIENTOS DE EMANCIPACION. (1808 1821)

Durante esta etapa, se refleja una gran necesidad de desaparecer o disminuir los tributos ya que los ciudadanos pagaban estos sin obtener algún beneficio, lo cual tenia en descontento al pueblo en general.

El primero que observa este descontento es, Don Miguel Hidalgo y Costilla, el cual promulga un Bando el 6 de diciembre de 1810 y menciona en el punto segundo de su bando "que deberán cesar para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagan y toda exacción que a los indios se les exigía".

A Hidalgo sucedió en la dirección Don Ignacio López Rayón, el cual elabora lo que llamaría "Elementos Constitucionales", posteriormente Morelos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813 da a conocer lo que denominaría "Sentimientos de la Nación o 23 puntos para la Constitución", en su artículo 22 refleja la necesidad de quitar la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobiaban y señalar a cada individuo un 5% en sus ganancias u otra carga que no oprimiera tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esa corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podría llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados.

El 22 de octubre de 1814 en Apatzingan, el Supremo Congreso Mexicano crea el "Decreto Constitucional, para la Libertad de la América Mexicana". Dentro de este instrumento se menciona que las Contribuciones Públicas no son extorsiones de la sociedad, si no donaciones de los ciudadanos, para la seguridad y defensa, así mismo menciona en su artículo 41 que las obligaciones de los ciudadanos para con la Patria entre otras era una pronta disposición a contribuir a los Gastos Públicos, lo cual se le consideraba como una virtud y esto creaba al verdadero Patriota.

DE LA INDEPENDENCIA AL REGIMEN CENTRAL (1821 1835)

Durante esta etapa se observó una serie importante de modificaciones de los Instrumentos Constitucionales que aparecieron y fue hasta el 3 de octubre de 1824 cuando la Asamblea aprueba lo que se conocería como “Constitución de los Estados Unidos Mexicanos”, la cual estuvo vigente hasta 1835. En ella encontramos que antes de crear las obligaciones de los ciudadanos para contribuir con el Gasto Público, se debía regular y fijar una serie de instrumentos en materia tributaria, por ello, se observa en el artículo 50 fracción VIII que dentro de las facultades del Congreso, entre otras se debía fijar cuáles eran los gastos generales, establecer cuáles eran las contribuciones necesarias que se deberían de cubrir, regular su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al Gobierno.

El día 8 de noviembre de 1821 se expide el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se crea la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda.

El 16 de noviembre de 1824 se crea el Decreto para el arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en el que se centralizó en la Secretaría de Hacienda la facultad de inspeccionar las casas de Moneda y dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de Rentas de Loterías y la Oficina Provisional de Rezagos.

Para el despacho de las nuevas funciones atribuidas, se conforman los siguientes Departamento:

- * Departamento de Cuenta y Razón, antecedente de la Contaduría Mayor de la Federación.
- * Tesorería General de la Federación, creada con el propósito de reunir en una dependencia todos los elementos que hicieran posible conocer el estado verdadero de las rentas y gastos de la Administración.
- * Comisaría Central de Guerra y Marina, encargada de la formulación de las cuentas del Ejército y la Marina.
- * Contaduría Mayor órgano de control que estuvo bajo la inspección de la Cámara de Diputados, teniendo como función principal el examinar los presupuestos y la memoria que debería presentar anualmente la Secretaría.

EL REGIMEN UNITARIO (1835 1846)

Con las bases de la Constitución de 1835 en cuanto a la necesidad de crear instrumentos en materia tributaria, el Senado de ese tiempo, presento lo que llamaría "Bases Constitucionales" y menciona en el artículo 14 de este Instrumento, que se debería crear una Ley que regulara la Hacienda Pública, en todas sus ramas.

Al transformarse nuestro país en una República Central se expidió el 7 de octubre de 1835, un reglamento que precisó la forma en que se

manejarían las rentas de los Estados que quedaban desde ese momento sujetos a la administración y vigilancia de la Secretaría de Hacienda.

Posteriormente se crea la Constitución de las Siete Leyes, la cual podría decirse que fue una regulación de la Constitución por capítulos; esta Ley es la primera que comienza a manejar en un Título específico, las obligaciones y derechos de los mexicanos, y comenta en su artículo 3 fracción II que las obligaciones de los mexicanos era cooperar a los Gastos del Estado con las Contribuciones que establecerían las Leyes y que encuadraran en el supuesto .

La vigencia de las Siete Leyes concluye con la Reforma que realiza Santa Ana a la Ley y se observa que sólo modifica el número de los artículos ya que en cuanto a la obligación de contribuir era una copia exacta del artículo respectivo de las Siete Leyes.

Ya para 1842, la Religión empezaba a formar parte de una presión constante al Gobierno; es por eso que el proyecto de Constitución de 1842, pretendía prohibir el ejercicio público de la religión que fuera distinta a la Católica además crea un título sobre la Hacienda, la cual tendría como fin, ver cual iba a ser la forma de gastar y regular los Gastos del Estado.

Mas adelante el Presidente de la República Don Nicolas Bravo; decreta el 15 de julio de 1843 "Las Bases Orgánicas de la República" y mencionaba en su artículo 14 que los Mexicanos estaban obligados a contribuir a los Gastos como defensa de la Nación. Así mismo con estas Bases Orgánicas, se le da el carácter de Ministerio a la Hacienda.

DE LA RESTAURACION DEL FEDERALISMO A LA REVOLUCION DE AYUTLA (1846 1854)

Después de la constante aparición de Instrumentos Constitucionales que había registrado la Nación, se observó una etapa de transición del Gobierno, lo cual trae consigo que no se legislara en materia constitucional y además la carga de la guerra, había llevado a la Hacienda Pública a la bancarrota. Por otra parte el Decreto del 12 de mayo de 1853, le denomina por vez primera Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

DE LA REVOLUCION DE AYUTLA AL TRIUNFO DE LA REPUBLICA (1854 1867)

Con la proclamación del Plan de Ayutla se dan la bases para crear el 7 de julio de 1855 “La Constitución Política de la República Mexicana”. En esta Constitución se empieza a deslumbrar el artículo definitivo en cuanto a la obligación de contribuir, ya que en su artículo 36 comenta que son obligaciones de todo mexicano, defender la Independencia, el Territorio, el Honor, los Derechos y Justos Intereses de su Patria y contribuir para los Gastos Públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Posteriormente Don Ignacio Comonfort Presidente de México, decreta la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, sobre la

indestructible base de su legítima Independencia proclamada el 16 de septiembre de 1810 y consumada el 27 de septiembre de 1821. En su artículo 31 fracción II indica que es obligación de todo mexicano contribuir para los Gastos Públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

En los años de 1859 y 1860 se darán las Leyes de Reforma las cuales serán las siguientes:

Ley de Nacionalización de los Bienes Eclesiásticos.

Ley de matrimonio civil,

Ley Orgánica del Registro Civil,

Ley sobre libertad de cultos.

En 1900 se hacen algunas reformas de la Constitución de 1857 y posteriormente Venustiano Carranza da a conocer la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual reforma la de 1857.

Durante los años siguientes y hasta nuestra fecha, esta constitución va a ser modificada en sus diferentes artículos; e inclusive el artículo 31 que es el que nos interesa, va a registrar adiciones, por lo cual el artículo antes mencionado va a contener actualmente cuatro fracciones, de las cuales la fracción IV determina que las obligaciones de los mexicanos es la de 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.

Se observa que esta fracción IV del artículo 31 Constitucional contiene seis elementos de gran trascendencia para el derecho fiscal mexicano, los cuales son: Primero, establece la obligación a cargo de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos. Segundo, declara que los entes habilitados para recibir impuestos son la Federación, las entidades Federativas y los Municipios. Tercero, se aclara que la Entidad o Municipio que pueden fijar gravámenes son sólo aquellos en los que resida un contribuyente. Cuarto se menciona que los impuestos deben ser establecidos a través de una ley, por lo tanto, todo impuesto debe estar contenida en una ley general, abstracta e impersonal que provenga del Poder Legitimado. Quinto, se dice que los impuestos son creados con el fin de contribuir a los Gastos Públicos, pero ¿que debe entenderse por Gasto Público?, La Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Doctrina lo han conceptualizado como todo gasto hecho por el Estado sea o no realizado mediante un acto de Gobierno para satisfacción a las necesidades comunitarias y Sexto, dispone que los impuestos serán equitativos y proporcionales.

1.2 TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION DE LOS TRIBUTOS

Muchas han sido las Teorías que ha elaborado la Doctrina para justificar el Derecho del Estado para imponer y percibir tributos, por ello en el presente capítulo se abordaran cuatro teorías al respecto y se mencionara cual es la que adopta nuestra Constitución.

1.2.1. Teoría de los servicios públicos.

Esta teoría es conocida como teoría de la equivalencia o también teoría del beneficio. Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos.

1.2.2. Teoría de la relación de sujeción.

Para los Tratadistas Alemanes de derecho público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, “de su deber de sujeción” que esta obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar “es pura y simplemente la relación de sujeción”.

Para los autores de esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragarán. En contra de ellas se han enderezado críticas tales como que no sólo los súbditos están obligados para con el país, sino también los extranjeros. Esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría de la relación de sujeción, ya que es producto del alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tiene no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad.

En cambio, en países como los de nuestro continente, estas ideas chocan con el concepto que sobre la obligación de tributar se tiene, en el sentido de que es el pago por los servicios públicos recibidos.

1.2.3. Teoría del seguro.

Los tributos, en especial el impuesto, se considera como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares: Tesis ésta que se ha reputado como falsa, en virtud de que "la actividad del estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos" pues "de actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo, o cualquier otro que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación"*1.

Sin embargo, hoy, a medida que se incrementa la violencia criminal se ha llegado a la conclusión de que el Estado debe compensar a las víctimas inocentes de esos crímenes.

*1 FLORES ZAVALA, ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS P. 46, ED. 1946

En apoyo de esta idea se ha dicho que a las personas acusadas de un delito se les otorga toda la protección que la sociedad les puede ofrecer, para no ser injustamente castigados, pero, "¿que sucede con la persona herida tirada en la calle, algunas veces medio muerta? si es hospitalizada pierde su salario, cubre en buen número de casos sus gastos de curación, la sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero hace poco por la persona que está sufriendo el daño"*2

Se ha llegado al punto, se expresa por Legisladores Norteamericanos "de que se debe dar consideraciones a la víctima del crimen, a aquél que sufre por causa del delito. Para él la sociedad ha fallado miserablemente... la sociedad tiene una obligación, cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas que sean victimadas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección".*3

1.2.4. Teoría del desarrollo económico.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al activo de las empresas en el penúltimo párrafo del considerando 6, nos dice: "que los lineamientos del sistema de planeación económica a que se refiere los artículos 25 y 26 Constitucionales han sido considerados en la Ley del Impuesto al Activo de las empresas que se reglamenta, de tal manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operan deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país, dado que éstas también originan gastos públicos en

*2 EN SENADOR RALPH W. YARBROUGH FOR TEXAS, 1971
*3 SENADOR MIKE MANSFIELD, 1971

relación con los cuales deben contribuir”⁴ De lo que se desprende que el ejecutivo Federal Mexicano ha dado origen a una nueva teoría que fundamenta la percepción al valor de los bienes que posean, en tanto los que paguen por los rendimientos que ellos le produzcan o deban de producirles no vayan de acuerdo con lo mismos.

Anda mal un sistema impositivo que se sustenta en esta teoría, pues ello significa que para el Estado sólo hay una clase de contribuyentes que debe de subsistir: El prospero o eficiente, no así el deficitario, aún cuando esta situación sea imputable al propio Estado o a los fenómenos económicos internacionales, ya que si se quiere seguir operando deberá pagar un impuesto acorde con los gastos públicos que origine su subsistencia, sirviendo de base el valor actualizado de sus activos.

Cuando las pérdidas de una empresa son reales, el pago de este impuesto agrava su situación económica, pues de donde obtendrá los recursos para cubrirlo: Aumentando el capital de la misma, solicitando empréstitos a la banca; reduciendo su gasto corriente, disminuyendo su personal, enajenando parte de sus activos, etc.

La empresa deficitaria no pagará el impuesto a las ganancias de las sociedades mercantiles, pero cubre impuestos indirectos, contribuciones especiales, paga salarios sobre los que retiene el impuesto sobre la renta, etc., de lo que se concluye que esta clase de contribuyentes sí contribuyen al Gasto Público, aún cuando no con la extensión con que sería lo ideal.

⁴ D.O. DE LA FEDERACION DE 30 DE MARZO DE 1989.

POSICION QUE ADOPTA NUESTRA CONSTITUCION: DEL GASTO PUBLICO. El fundamento jurídico para tributar reside en la necesidad que los mexicanos tenemos que sufragar los gastos públicos.

Se ha sostenido que por gasto público debe entenderse lo que se destina a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva;

Características del Gasto Público: es una erogación hecha por la Federación y quedará comprendida como "Gasto Público" si reúne las siguientes características.

1.- Que la Erogación sea hecha a través de la Administración Activa, o sea, las Secretarías y Departamentos de Estado y demás Poderes de la Unión, pero no las que realizará por medio de sus organismos descentralizados.

2.- Que la Erogación se destina a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la Administración Activa de la Federación, para lo cual la cámara de Diputados deberá revisar la cuenta pública del año anterior, examen que "tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas", ya que por el contrario el funcionario que autorice una erogación ajena a los programas, quedará sujeto a responsabilidades.

3.- Que la Erogación esté prevista en el presupuesto de egresos, en los términos de artículo 126 Constitucional, pues la obligación de tributar se funda en la necesidad de satisfacer aquellos previstos en el presupuesto.

4.- Que la erogación se haga con carga a la partida destinada al renglón respectivo. La Administración Activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del presupuesto de egresos: si se excede de esos límites, las erogaciones dejan de reputarse "gastos públicos", ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto y, por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

Con lo anterior podemos definir que gasto público es toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto, con lo cual en nuestro país se fundamenta la obligación de tributar.

1.3 DEFRAUDACION FISCAL.

Desde los principios de la existencia del hombre, ha existido la obligación de contribuir, ya sea hacia el más fuerte de la Tribu o bien al Gobernante o al Estado, pero al mismo tiempo encontraremos sujetos que no cumplen con esa obligación, lo cual, en nuestra Legislación Tributaria se considera un Delito "Defraudación Fiscal".

1.3.1. Antecedentes históricos del delito de defraudación fiscal.

La aplicación de los tributos y el desenvolvimiento de los sistemas impositivos, ha debido tener como imprescindible presupuesto la aparición de la institución jurídica de la propiedad privada, ya que en los principios de las civilizaciones se comercializaba con el trueque. La invención de la moneda, da lugar a la aparición del ahorro y, por tanto, la formación del capital y de la propiedad privada. Con los sistemas tributarios a través del tiempo y sus imperfecciones, apareció la resistencia tributaria, fundada en una distinta apreciación de intereses opuestos, lo que fue encontrando actuación en la evasión fiscal. Durante mucho tiempo la obligación tributaria ha sido un signo tangible de sometimiento y de servidumbre del individuo al poder del Estado. Por esto, se comprende que la única gama de resistencia contra las arbitrariedades y los excesos de imposición, fue la evasión tributaria.

El emperador Darío, desarrolló un sistema tributario en el principio de la imposición por cuota. Las limosnas, por ejemplo, constituía una severa obligación para el pueblo hebreo; quienes las evadían se hacían merecedores a sanciones corporales. Como es sabido, en la antigüedad las obligaciones fiscales también comprendían prestaciones en especie o personales. Además existía la obligación del pago de la Décima parte de las rentas y otros otorgaban a las arcas del fisco el Quinto de sus rentas. En el pueblo Persa, se obligaba a dar alimentos y dinero a los pobres a fin de que estos pudieran participar en las fiestas del pueblo. El pueblo Israelita, también era agobiado con pesados deberes, en los cuales se fundía el carácter religioso del precepto con el tributo y debía cumplirse en especie y en dinero.

En lo que respecta al pueblo Romano, la carga tributaria se apoyaba en un amontonamiento de normas y de instituciones que se basaban en la economía de cada sujeto, de acuerdo con las necesidades y las condiciones de vida de las ciudades romanas. Las principales formas de imposición tributaria eran dos: El tributum capitis, basado en medida igual para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva, y el tributum soli o capitatio terrena, impuesto a los poseedores de tierras, en razón del grado de productividad de los cultivos, de la fertilidad de las tierras, de la extensión de propiedad, etc.; para tener una regulación de este tributo era necesario que los romanos instituyeran la declaración de las fuentes de recursos y de las riquezas, sobre la base de los bienes expresados en ases.

Otra institución tributaria del pueblo Romano fue la declaración jurada de los réditos, declaración que el ciudadano romano formulaba al magistrado en el acto mismo del levantamiento del censo para determinar la categoría de contribuyentes. Así mismo, existía la centésima rerum renarium la cuál puede considerarse como la antecesora del moderno impuesto a los ingresos y a las sucesiones.

La inscripción del ciudadano romano en la tribu, no solo servía para el enrolamiento militar sino también para la distribución de la carga fiscal. Por tanto, puede decirse que las evasiones fiscales constituyó la excepción de los romanos, las severas penas con que amenazaba la ley a los impulsores en evasión, daba lugar a la confiscación de los bienes no declarados.

Acerca de la severidad con que se reprimían las evasiones fiscales y tributarias en la antigüedad, se puede agregar, que fue variando a través del tiempo. Mientras que en el pueblo romano, el delito de contrabando se

castigaba con la confiscación de la mercancía; en la edad media, los defraudadores del fisco, se hacían merecedores a severas penas corporales, como la amputación de la mano, el hierro candente, los azotes, la prisión perpetua y en algunos casos la muerte.

Aún en épocas más recientes a la nuestra, junto con las multas y la confiscación de los bienes, se sancionaba con pena corporal e inclusive la pena capital.

Solo en el siglo XIX es cuando van abriéndose camino la convicción de los escasos resultados obtenidos con la exagerada severidad de las penas y de su oposición a los nuevos criterios de represión y de castigo que forman el moderno derecho penal, a los cuales también fue adecuándose gradualmente aquella parte relativa a la represión de las violaciones a las leyes tributarias y fiscales que constituyen delito.

Para terminar este capítulo, es importante mencionar el antecedente del 30 de diciembre de 1947, cuando fue expedida por el Presidente Constitucional, Miguel Alemán, en el Diario Oficial de la Federación, **LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL**, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1947.

Esta Ley contaba con 10 artículos y 2 transitorios, La cual se transcribe a continuación:

1° Para los efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos;

II.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;

III.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;

IV.- Omitir la expedición de los documentos en que conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto;

V.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad;

VII.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;

VIII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos del comercio o proporcionarlos con falsedad;

IX.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente el monto de ventas o ingresos gravados.

2º.- El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de 3 meses a 2 años si el monto de lo defraudado o lo que se intento defraudar es inferior a 50 mil pesos, y prisión de 2 a 9 años, si aquél es superior a 50 mil pesos.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión.

3º.- La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo anterior se hará tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un mismo ejercicio

fiscal, aunque se trate de diferentes acciones u omisiones de las previstas en el artículo 1º y aunque la defraudación impositiva haya rebasado sobre impuestos diferentes.

4º.- Los jueces podrán imponer, además de las sanciones establecidas en el artículo 2º, las de suspensión de 1 a 5 años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

5º.- Las penas establecidas en esta ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales.

6º.- En los delitos previstos en esta ley, no habrá lugar a la reparación del daño, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos aludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

7º.- Cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquélla.

8º.- Para que el M. P. Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que, a su juicio, se ha cometido el delito.

9º.- No se aplicarán las sanciones establecidas en esta ley si, antes de que las autoridades fiscales hayan tenido conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar.

10º.- Corresponde a los tribunales de la Federación, la aplicación de las disposiciones de esta Ley.

Esta Ley entro en vigor el 1º de enero de 1948 y fue abrogada el 14 de enero de 1988, la cual contenía las figuras típicas que serían incorporadas al actual capítulo II del título cuarto del Código Fiscal, con una nueva y modificada redacción.

II.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

2.1. CODIGO PENAL.

En términos generales, el código penal contempla las conductas que al exteriorizarse en la sociedad, dan como resultado la tipificación de uno o varios delitos, lo cual se fundamenta en el artículo 7º del código penal, al enunciar que: “el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, por lo cual estrictamente debería entenderse que todos los delitos que existen están contemplados dentro de esta Ley, pero esto, se pone en cuestionamiento al encontrar en Leyes Administrativas, conductas consideradas delitos que no se encuentran reguladas dentro del código penal.

2.1.1. Concepto de delito.

El Delito a lo largo del tiempo, ha sido entendido como una valoración jurídica, objetiva o subjetiva, la cual encuentra su fundamento en las relaciones humanas y su estimación legislativa.

El Delito proviene del Latín Delinquere que significa apartarse del buen camino o alejarse del sendero señalado por la ley.

Los pueblos más antiguos castigaron los hechos objetivamente dañosos, y la ausencia de preceptos jurídicos lo constituyó un obstáculo para justificar la reacción punitiva del grupo o del individuo lesionado contra su actor. Sólo con el transcurso del tiempo y la aparición de Leyes reguladoras de la vida colectiva, surgió una valoración subjetiva del hecho lesivo, limitando al hombre la esfera de aplicabilidad de la sanción represiva.

El Delito tiene sus raíces hundidas en las realidades sociales y humanas, que cambian según pueblos y épocas con la consiguiente mutación moral y jurídico-político; lo más que podría decirse del delito así considerado es que consiste en una negación del derecho o en un ataque al orden jurídico.

Otras ramas del conocimiento humano, han definido lo que es el delito, por ejemplo, la Filosofía dice: "Que es la violación de un deber necesario para el mantenimiento del orden social, cuyo cumplimiento encuentra garantía en la sanción penal". Así mismo la Sociología considera al delito como: "una acción antisocial y dañosa".

Numerosas han sido las definiciones para determinar que es el delito, entre muchas otras tenemos: es la infracción de un deber exigible en daño de la sociedad o de los individuos (Rossi); Es un ente jurídico constituido por una relación de contradicción entre un hecho y la Ley; Es una disonancia armónica; "Es la infracción de la Ley del Estado promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso" (Carranca); Es la violación de un derecho (Frank); Es la violación de un derecho o de un deber (Tarde); Es no solamente la oposición a la voluntad

colectiva cuya expresión es el derecho, sino también la oposición al deber (Wunat, Wulffen); Es desde el ángulo histórico, toda acción que la conciencia ética de un pueblo considera merecedora de pena, en determinado momento histórico; y desde el ángulo valoratorio, todo acto que ofende gravemente el orden ético y que exige una expiación consistente en la pena (José Maggiora); (Cuello Calon) dice que el delito es la acción humana, antijurídica, típica, culpable y punible; (Jiménez de Asua) dice que el delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones adjetivas de penalidad, además, este acto es imputable al hombre y sometido a sanción penal. Como se observa, existen demasiadas definiciones que intentan definir al delito, pero cada una de ellas lo describe de acuerdo a un determinado tiempo y lugar.

Dentro de este cúmulo de conceptos acerca del delito, es importante mencionar la teoría del delito, para decir que de nuestro sistema jurídico podemos extraer los caracteres de todos los hechos delictuosos, que son: la Tipicidad, la Antijuridicidad, la Culpabilidad y la Punibilidad. Cada uno de ellos está localizado en el conjunto de normas que integran el ordenamiento jurídico general, y en algunos casos, existe la norma que expresamente hace el señalamiento.

Así mismo, para cerrar este tema, tenemos que abordar la definición del Código Penal, la cual se encuentra en el artículo 7º que a la letra dice: **“DELITO ES EL ACTO U OMISION QUE SANCIONAN LAS LEYES PENALES”**. Entonces podemos decir que delito es: tratarse de un acto o una omisión, en una palabra, de una acción, de una conducta humana al decirse acción (acto u omisión) debe entenderse la voluntad manifestada por un movimiento del organismo o por falta de ejecución de un hecho positivo exigido por la Ley, todo lo cual produce un cambio o peligro en el mundo exterior. Al decirse que esa acción ha de estar sancionada por la Ley,

se mantiene el principio de que la ignorancia de ésta a nadie aprovecha, así como se deduce que la misma Ley se obliga a enumerar descriptivamente los tipos de los delitos, los que para los efectos penales, pasan a ser únicos tipos de acción punible.

Además dentro del artículo 7º, menciona que el delito puede ser:

I.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

II.- Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo,
y

III.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal.

2.1.2. Responsabilidad penal.

Para el Código Penal la Responsabilidad no pasa de la persona y bienes de los delincuentes, excepto en los casos especificados por la Ley. Es para muchos doctrinarios un elemento indispensable para que exista el delito y afirman esto porque dicen que se refiere a esa situación de ánimo que una persona debe tener para poder considerarlo responsable penalmente.

Para poder entender el concepto de responsabilidad penal debemos decir que, **Responsabilidad** es el cabal cumplimiento de los extremos que acarrear como consecuencia la sanción.

La Responsabilidad surge al “poner culpablemente una conducta de la lesión jurídica, entendiéndose por tal, un comportamiento físico o psíquico que trasciende al delito y que de no haberlo dado o no haber existido tampoco se hubiera dado la comisión delictiva”.*5

El delito es un hecho culpable, no basta que sea un hecho antijurídico y típico, también debe ser culpable, no es bastante que el agente sea su autor material es preciso además que sea un autor moral, que lo haya ejecutado culpablemente.

Una acción es culpable cuando a causa de la relación psicológica entre ella y su autor puede ponerse a cargo de éste y además serle reprochada. Hay pues en la culpabilidad, a más de una relación de causalidad psicológica entre agente y acción, un juicio de reprobación de la conducta de aquél motivado por su comportamiento contrario y la Ley, pues ha quebrantado su deber de obedecerla ejecutando un hecho distinto del mandado por aquélla, se reprocha al agente su conducta y se prueba ésta porque no ha obrado conforme a su deber.

Pero el agente antes de ser culpable debe ser imputable y responsable, por tanto, imputabilidad y responsabilidad se refieren a un modo de ser del agente, a un estado espiritual del mismo, y tiene por fundamento la existencia de ciertas condiciones psíquicas y morales exigidas por la ley para responder de los hechos cometidos.

*5 art. 39 C. de Nuevo León, Título relativo “personas responsables de los delitos”

Es responsable el individuo imputable que a causa de la ejecución de un hecho punible debe responder de él, así que la responsabilidad es el deber jurídico que incumbe al individuo imputable de dar cuenta del hecho realizado y de sufrir sus consecuencias jurídicas, por tanto, mientras la imputabilidad es una posibilidad, la responsabilidad representa una realidad.

Si el hombre comete actos perjudiciales o peligrosos para la sociedad debiera sufrir la reacción social que la pena representa, pues mediante ella se defiende la sociedad contra la repetición de tales actos, dicha reacción tiene lugar siempre, pero varía adaptándose a la peligrosidad del delincuente, así será distinta según se trate de un criminal nato, de un delincuente alienado o de un delincuente víctima de las influencias del medio en que vive, esta es la llamada responsabilidad legal.

Para que **el individuo sea responsable penalmente**, para que el poder social le imponga la pena señalada en la ley para el hecho realizado, **basta que éste se haya ejecutado con voluntad**, es decir, **con voluntad consciente y libre**.

2.2 DEFRAUDACION FISCAL COMO DELITO ESPECIAL

Como ya se expuso en el capítulo correspondiente, en términos generales, el Código Penal contempla las conductas que al exteriorizarse en la sociedad, dan como resultado, la tipificación de uno o varios delitos. Pero al mismo

tiempo fuera de este Código, encontramos leyes Administrativas, que adquieren positividad represiva, al incrustar dentro de estas leyes, capítulos completos sobre conductas que se consideran delitos; ha estas conductas, la teoría las denomina “Delitos Especiales” estos encuentran su fundamento por la doctrina en el artículo 6° del código penal que a la letra dice: “Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente código y, en su caso, las conducentes del libro segundo”, con esto, podemos decir que existen leyes paralelas al código penal que prevén más delitos de los contenidos en el propio código, en esas leyes se establecen a veces instituciones que rompen con la doctrina, y las instituciones jurídico penales, estableciendo por ejemplo; causas agravantes de responsabilidad y de penalidad diferentes a las que prevé el código penal, averiguaciones a cargo de organismos y entidades ajenas al Ministerio Público; instituciones parecidas a la querrela que deben presentar autoridades, y perdón del ofendido que sólo puede presentar las mismas autoridades, todo ello debido a la ignorancia y falta de conocimientos del legislador de los principios de la Política Criminal que es determinante para la creación de los delitos, pues el derecho penal verdadero, regula hechos que afectan directa e indirectamente a la comunidad, hechos que lesionan gravemente intereses colectivos, lo que no sucede con determinados delitos especiales que surgen únicamente para proteger los intereses de una institución o autoridad, castigando con pena de prisión conductas que no tienen la trascendencia para este tipo de sanción, pues los objetivos de una ley administrativa son muy diferentes a los de una ley penal; que persigue mediante la intimidación y castigo resarcir el daño a la sociedad y la regeneración del delincuente.

Como ejemplo de los errores de la falta de técnica legislativa que existe dentro de algunas de estas Leyes Administrativas que contemplan delitos, tenemos que en ocasiones se señalan penas de multa hasta por la cantidad de 2500 veces el salario mínimo general, lo cual es violatorio del artículo 22 Constitucional que prohíbe la multa excesiva. Por esto es importante estudiar estos delitos, pero al mismo tiempo difícil y complicado.

Para darnos una idea de la cantidad de delitos que existen fuera del Código Penal, solamente dentro del Código Fiscal de la Federación aparte de la defraudación fiscal, motivo del presente estudio, tenemos el contrabando; equiparables al contrabando; equiparables a la defraudación fiscal; multas y cárcel a depositarios judiciales o interventores; multas y prisión por destrucción de aparatos de control, sellos o marcas; practicar visitas domiciliarias sin mandamiento; apoderamiento de mercancía en recintos fiscales. Todas estas conductas, son consideradas delitos nadamas para el Código Fiscal de la Federación, el cual debería regular su materia (CONTRIBUCIONES) y no transgredir el Código Penal que regula (DELITOS).

2.2.1 Clasificación de las Contribuciones.

Las contribuciones surgen de la necesidad de sufragar los gastos públicos, entendiendo que gasto público debe entenderse, como todo aquello que sea destinado a satisfacer las funciones del Estado y con ello se cubran las necesidades colectivas, es por esto que las contribuciones deben de ir destinadas a cada sector, por lo cual, el Código Fiscal de la Federación las clasifica en su artículo 2° de la siguiente

manera: IMPUESTOS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DERECHOS.

Los Impuestos; son las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Las Aportaciones de Seguridad Social; son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Las Contribuciones de Mejoras; son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Los Derechos; son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los Bienes del Dominio Público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los Organismos Públicos Descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La Ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el Congreso de la Unión, consigna la siguiente clasificación de los impuestos: Impuesto sobre la renta, impuesto al activo de las empresas, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, impuesto sobre adquisición de inmuebles, impuesto sobre automóviles nuevos, impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes, impuesto al comercio.

El cumulo de impuestos y la elevada tarifa que se aprueba para cada uno de ellos, conlleva a que muchos contribuyentes se sumen a los ya existentes a evadir el pago de contribuciones.

2.2.2. De las facultades de la autoridad fiscal.

La autoridad fiscal, esta obligada para un mejor cumplimiento de sus facultades a proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes, establecer programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente, contestar consultas sobre situaciones reales y concretas de los interesados, publicar criterios de aplicación fiscal, otorgar resoluciones favorables, condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazos, conceder subsidios o estímulos fiscales, iniciar medidas de apremio cuando el

contribuyente obstaculice el ejercicio de las autoridades fiscales (auxilio de la fuerza pública, imponer multas y pedir auxilio a la autoridad correspondiente para que proceda por desacato a un mandato), verificar y comprobar el pago de impuestos.

Además en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación menciona que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

- 1.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.**

- 2.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como proporcionar los datos, otros documentos o informes que se les requieran;**

- 3.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías;**

4.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

5.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código.

6.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

7.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones;

8.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

2.2.3. Responsabilidad del contribuyente.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria.

El sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones en favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. El objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Lo anterior lo recoge nuestra legislación fiscal federal al expresar que “las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas” y “las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos... dentro de los plazos señalados por la ley...”.

Por lo anterior, es necesario que el contribuyente cumpla con sus obligaciones dentro del término que señala la ley, con el fin de no caer en el supuesto de la responsabilidad, y con ello la imposición de multas y la posible tipificación del delito de defraudación fiscal.

2.2.4. Defraudación fiscal, su regulación.

Si bien es cierto, la Defraudación Fiscal es considerado un delito, como tal debería estar contemplado dentro del Código Penal, pero la verdad es que su regulación le compete al Código Fiscal de la Federación, dentro del Título IV, Capítulo II donde se tipifican las conductas consideradas como Delitos Fiscales; este capítulo hace una descripción de cada delito en materia fiscal, dentro de los cuales esta el del presente estudio, así mismo dentro del Código Fiscal de la Federación, se fijan las personas que pueden intervenir en la investigación, quien puede formular la querrela correspondiente, los autores de la presunta responsabilidad penal cuando se tipifica el delito, las sanciones y la punibilidad.

2.2.5. Defraudación fiscal, la interrelación con el código penal.

El Código Fiscal de la Federación contempla un capítulo expreso sobre Delitos Fiscales, este no podría existir o no tendría valor si no existiera el artículo 6º del Código Penal, el cual, da la entrada a lo que la teoría denomina "Delitos Especiales", ya que este artículo se refiere a situaciones jurídicas abstractas determinadas, contenidas en leyes no privativas ni prohibitivas ni prohibidas por el artículo 13 Constitucional; es decir un Derecho Penal especializado con ciertos atributos derivados de la naturaleza de las leyes administrativas, o bien, de delitos que están

matizados por circunstancias agravantes de responsabilidad o penalidad, en función de los intereses jurídicos que pretenden proteger dichas leyes al tipificar esos delitos.

2.2.6. Defraudación fiscal, autoridad competente para realizar la averiguación.

La Autoridad Fiscal está facultada para revisar a los contribuyentes, la contabilidad, datos y otros documentos que se les requieran, esta revisión puede ser de Gabinete (solicitud de documentación por escrito y presentada en las oficinas de la S.H.C.P.) o bien puede ser por Auditoria directa (revisión en las propias oficinas del contribuyente) de estas revisiones puede determinarse diferencias u omisiones en el pago de contribuciones que se debieron haber cubierto en su oportunidad. Por eso, cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en el Código Fiscal de la Federación, del capítulo II sobre DELITOS FISCALES, y que 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.

Para esto, existe una Dirección Interna en la S.H.C.P., la cual se llama Procuraduría Fiscal de la Federación en la cual se faculta para denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que pueden constituir delitos, puede representar a la Secretaría en los procesos penales relativos a hechos delictuosos en que resulte ofendida y, en su caso, otorgar el perdón. Las actuaciones que practique la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales. Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

La supuesta comisión de delitos fiscales, que se cometan en perjuicio de la Secretaría, la analiza la Subprocuraduría Fiscal, la cual establece la configuración de la presunta responsabilidad penal, elabora las denuncias, querellas y declaratorias de perjuicio que procedan en relación con la responsabilidad penal, lo cual lo hace del conocimiento al Ministerio Público para que, en ejercicio de la facultad de Policía Judicial, conforme a los artículos 16 y 21 constitucional, 1º, fracción I, del Código de Procedimientos Penales en Materia Federal y 3º, fracción I y 94, del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, realice la Averiguación correspondiente.

2.2.7. Defraudación fiscal, autoridad competente para aplicar la sanción.

Toda obligación derivada de una ley jurídica, tiene como principal característica la de que si no se cumple, el infractor se hace acreedor a una sanción o pena. Dentro del ámbito del Derecho Fiscal, es a la Administración Pública a la que corresponde aplicar las disposiciones fiscales, y para asegurar el acatamiento de las

mismas, está dotada de una potestad sancionadora que desde luego debe ejercer dentro del marco del orden jurídico.

Referida a la materia fiscal, se entiende por infracción, todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

Si partimos de la idea de que por la comisión de una infracción, el infractor se hace acreedor a una sanción, conviene mencionar cuales transgresiones originan su imposición: Multas ante las omisiones por error aritmético, Infracciones relacionadas con el R.F.C. (no solicitar la inscripción, no citar la clave del registro, señalar domicilio fiscal distinto al que le corresponde); Infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, declaraciones, solicitudes, avisos, etc.; Multas por infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones; Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad; Multas por infracciones diversas.

Quien incurra en la comisión de alguna de las infracciones apuntadas, se hará acreedor a las multas correspondientes, independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El artículo 94 del Código Fiscal de la Federación dispone, que en toda sentencia dictada por un juez por algún delito fiscal, aquel deberá abstenerse de imponer sanciones pecuniarias. Esta limitación legal que se impone al juez se deriva del hecho de que con apoyo en el artículo 24 del Código Penal, dentro de las penas que puede aplicar la autoridad judicial, está contemplada en el punto 6 la multa. Sin embargo, atentos a lo dispuesto por el párrafo tercero artículo 14 Constitucional, no sería suficiente la existencia del punto 6 del artículo 24 del precitado Código Penal, para que en la sentencia que un juez dicta en un proceso penal-fiscal se pudiera, además de la pena privativa de la libertad, imponer una sanción económica. Para ello sería además fundamentalmente necesario que el precepto legal que contiene el tipo delictivo y la pena aplicable, autorizará expresamente la imposición de la multa, situación que no acontece en ninguno de los preceptos del capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, que comprende a los delitos fiscales.

Es evidente que en el artículo 94 existe una violación constitucional de privación de la garantía de audiencia en los procedimientos de cobro de los créditos fiscales supuestamente adeudados por el presunto responsable de un delito fiscal, ya que menciona las Autoridades Fiscales 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.

En la práctica, nunca notifica la autoridad fiscal con arreglo a las Leyes Fiscales, las resoluciones mediante las cuales pretende hacer efectivos los créditos en contra de una persona procesada, por la supuesta comisión de un delito fiscal. En consecuencia el Fisco Federal con su abstención provoca en contra del

presunto deudor un total y absoluto Estado de indefensión, violatorio de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional.

2.3. CASOS EN QUE SE PROCEDE PENALMENTE POR DELITOS FISCALES.

2.3.1. Tipo de delitos fiscales.

Para hablar de tipo en delitos fiscales, es necesario mencionar que es “el tipo” para la doctrina penal: es la adecuación de la conducta a la norma jurídico penal. en otras palabras es la descripción que hace el Estado de una conducta en los preceptos penales. Se puede decir que toda conducta típica es antijurídica, salvo cuando esta justificada esa conducta.

Reflexionando el comentario anterior, podemos decir simplemente que delito fiscal es la adecuación de la conducta a la norma jurídico fiscal con enfoque penal, es decir es una conducta o una omisión que sancionan las leyes fiscales, la cual trae aparejada en un momento dado, la sanción y hasta la privación de la libertad si se determina la responsabilidad del contribuyente o responsables solidarios en el juzgado penal correspondiente.

El Código Fiscal de la Federación describe varias conductas consideradas delitos, dentro de las cuales, las más importantes son: similares al contrabando; delito de defraudación fiscal y los que se asimilan a éste; delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes; delitos cometidos por omisión de declaraciones, llevar doble juego de libros de contabilidad con diferente contenido y destruir libros de contabilidad y documentación comprobatoria de los asientos respectivos; delito de disposición de bienes por depositarios o interventores; y delito consistente en la práctica de visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito, efectuadas u ordenadas por funcionarios o empleados públicos y apoderamiento de mercancía en recintos fiscales. Cada una de estas conductas tiene que adecuarse a la norma jurídico fiscal, es decir, la conducta de los contribuyentes debe reunir varias características de acuerdo a la Ley, para poder determinar que esa conducta es considerada delito.

2.3.2. Requisitos para proceder penalmente por delitos fiscales.

Cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en el Código Fiscal de la Federación, 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.*6

*6 art. 93, Código Fiscal de la Federación " de los delitos fiscales".

Para proceder penalmente por los delitos fiscales, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule querrela, declare que el fisco federal ha sufrido perjuicio, formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido. En los casos no previstos dentro de la misma ley, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales 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 surta efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal, para efectos de conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. **La caución que se otorgue en los términos de este párrafo no sustituirá a la garantía del interés fiscal.**

En caso de que el procesado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado podrá, reducir hasta en un 50% el monto de la caución siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes. *7

2.3.3. Responsables en los delitos fiscales.

La Responsabilidad penal-fiscal está señalada en los diferentes supuestos que contiene el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación y cuyo contenido es reproducido del mismo artículo 13 del Código Penal. Por ello, son responsables de los delitos fiscales quienes:

*7. art. 17-A. Código Fiscal de la Federación, "disposiciones generales".

I.- Concierten la realización del delito. Cuando una o varias personas se ponen de acuerdo para la realización del ilícito, ya sea en forma parcial o total. En este supuesto encajan los sujetos que participan en el delito de manera intelectual (autores intelectuales). Si en un proceso penal-fiscal logra el Ministerio Público Federal probar que para su comisión hubo previamente una concertación, no habría duda para el juez que en este caso se estará frente a un delito doloso y consecuentemente, se contará con elementos de indudable apoyo para la graduación de la pena.

II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley. Realizar un delito fiscal, es decir, hacerlo real al logra mediante una conducta, el posible o efectivo cambio en el mundo exterior, llevar a cabo la conducta típica y penalmente sancionable por la disposición legal, ya en su carácter de autor material o de autor intelectual del ilícito.

III.- Cometan conjuntamente el delito. Tal hipótesis, se refiere a la coautoría, significa que además de un autor principal en la comisión del delito, pueden intervenir tres o más personas, lo que se traduce en que no sería indebido agravar la pena por asociación delictuosa en los términos del artículo 164 del Código Penal. La coautoría en la comisión de los delitos fiscales se presentará cuando, como claramente se expresa en la doctrina, en cada uno de los coautores se reúnan los requisitos típicos exigidos para ser autor. De no ser así no se podría dar de ninguna manera la precitada coautoría, la cual nunca se presume, sino que corresponde al Ministerio Público probarla. Así por ejemplo, habrá coautoría en el delito de defraudación fiscal si durante el proceso penal el

Ministerio Público prueba que entre el contribuyente y sus profesionistas encargados de presentar declaraciones, existió una concertación previa para cometer el ilícito y ellos conjuntamente participaron en la preparación y ejecución del delito.

Si el Ministerio Público prueba que los contadores aportaron la documentación que soporta las declaraciones, o a sabiendas, las engranaron a la contabilidad del contribuyente, prepararon la declaración y el contribuyente estado sabedor del ilícito firmó y presentó al Fisco la declaración, habrá coautoría en el delito de defraudación fiscal.

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

En este caso la persona utilizada al obrar como simple instrumento, carece de conocimiento y voluntad propia y realiza el acto bajo la indicación de otro y si pone en juego su voluntad propia, ésta podría calificarse de automática. En este caso, el verdadero autor del acto delictivo es el utilizador del instrumento. Si en un proceso penal por el delito de defraudación fiscal, el Fisco se querelló en contra del contribuyente y del contador de la empresa, y si el Ministerio Público no prueba que desconocía el origen ilícito de algunos documentos que le proporcionó el contribuyente y que dicho profesionista, con la convicción de que eran auténticos simplemente los engranó a la contabilidad éste podrá, atento a lo dispuesto por el artículo 15 del Código Penal, invocar la excluyente de responsabilidad respectiva.

Es muy importante que aquí la persona que fue utilizada para la comisión del delito, demuestre que:

- a) Debía obediencia a un superior jerárquico;
- b) Que el mandato que recibió constituía un delito, pero que,
- c) Esta circunstancia no fue conocida por el ejecutor del hecho.

La obediencia a un superior jerárquico por sí sola en la comisión de un ilícito, no es suficiente para que el ejecutor pueda ser excluido de la responsabilidad. El empleado o funcionario de una empresa que comete por ejemplo, el delito de defraudación fiscal, no podría argumentar que el ilícito lo cometió a sabiendas, pero que se vio obligado a ello por virtud de la obediencia que debía a sus superiores, quienes le ordenaron ejecutar los actos de conducta típicos. Aquí se estaría frente a una coautoría en la comisión del delito, ya que el simple temor de desobediencia a mandato de un superior, cuando se está consciente de que el acto que esté siendo ordenado constituye un delito, no excluye la responsabilidad del ejecutor.

V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo. En este caso, hay un individuo sin deseos o propósitos de cometer un ilícito fiscal, pero con ciertas influencias de otro, adquiere cuando menos la voluntad de realizarlo y además, lo ejecuta. Los inductores son en el fondo, simple y llanamente, autores intelectuales.

La influencia del delito consiste, en poner en juego habilidades intelectuales para hacer que una persona cometa el ilícito. Quizá el ejecutor no comprendió plenamente las consecuencias de su conducta típica y hasta

probablemente desconocía que dicha conducta era penalmente sancionable, situación que artificioamente pudo haber sido ocultada por el autor intelectual. Es decir, se pudo dar el caso de una persona que NO TENIA el propósito de realizar el delito, pero inducido por otro, adopta IMPRUDENTEMENTE la decisión de realizar el hecho penalmente sancionable. En este caso, hay una coautoría en la comisión del delito, y lo único que podría beneficiar al autor material del ilícito es que si prueba ante el juez que obró culposamente, es decir con ausencia de intención o dolo, la pena que se le aplicará podría ser menor que la que correspondería al autor intelectual.

En un ejemplo de defraudación fiscal , el profesionista no sólo aconseja, sino que diseña el procedimiento a seguir para la evasión fiscal. Aquí la inducción material presentara evidencias prácticamente irrefutables, y sería más fácil probar en el proceso la responsabilidad de los coautores del delito.

VI Ayuden dolosamente a otro para su comisión. En este caso, se trata de un sujeto que ayuda, es decir, presta cooperación para la comisión del delito. Otro sujeto lo consuma, pero sin el auxilio no sería posible la realización. Es el equivalente a los auténticos cómplices, que en muchos casos, además conciertan la realización del delito.

VII.- Auxilian a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. A éstos se les conoce como los encubridores. Su promesa los involucra en el ámbito de la responsabilidad, pues sin ella (la promesa), el delito posiblemente no se hubiera ejecutado. Por el auxilio que prestan, se infiere que no

participan en la concepción, ni en la ejecución del delito, pero sí tienen gran influencia en la realización del mismo.

Si en el delito de defraudación fiscal, participa el director o administrador general de una persona moral, el contador y el comisario, y después de cometido el delito, y en cumplimiento de una promesa anterior el auditor independientemente dictamina los estado financieros de la empresa y auxilia a los coautores, expresando que a su juicio las obligaciones fiscales están satisfechas conforme a derecho, en este supuesto, los que cometieron el delito son sujetos principales y el contador que dolosamente emitió el dictamen favorable, será simplemente cómplice o participe del ilícito cometido. Aquí el Ministerio Público deberá probar en el proceso la participación en el delito mediante la demostración de la existencia de la promesa anterior.

Esta descripción que hace el Código Fiscal de la Federación en su artículo 95, esta basada principalmente en el Código Penal en los artículos 7º (sobre la definición de delito), 8º (sobre las acciones u omisiones delictivas, las cuales pueden ser realizadas dolosa o culposamente), 13º (sobre los autores o participantes del delito), 14º (sobre la responsabilidad por la comisión de un nuevo delito), 91º al 118º (sobre la extinción de la responsabilidad penal, muerte del delincuente, amnistia, perdón del ofendido o legitimado para otorgarlo, reconocimiento de inocencia e indulto, rehabilitación, prescripción, cumplimiento de la pena o medida de seguridad, vigencia de una nueva ley más favorable y exigencia de una sentencia anterior dictada en proceso seguido por los mismos hechos).

2.3.4. Del encubrimiento en delitos fiscales.

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.

Los tres elementos descritos en la fracción anterior (ánimo de lucro, conducta delictiva (Adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito y ayudar a otro), o que por las circunstancias haya debido presumirse su ilegítima procedencia), deben concurrir necesariamente para que se configure la responsabilidad por encubrimiento en delitos fiscales, pues con la ausencia de alguno de ellos, traerá como consecuencia que no se acredite dicho encubrimiento.

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.

En esta fracción, cualquier persona, que realice alguna de las conductas o maniobras descritas, y se compruebe fehacientemente, podrá ser declarado judicialmente como responsable de encubrimiento en los delitos fiscales.

El encubrimiento a que se refiere el artículo anterior se sancionará con prisión de tres meses a seis años.*8

De la descripción que hace el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 96, podemos observar claramente la ignorancia y falta de conocimientos del legislador de los principios de la Política Criminal que es determinante para la creación de los delitos, ya que comparativamente se observa de la simple lectura del artículo respectivo, una penalidad mayor a la que prevé el mismo Código Penal en su artículo 400 al hablar del “encubrimiento”, ya que impone una penalidad de tres meses a tres años y una multa, e inclusive una excluyente respecto de los ascendientes, descendientes y cónyuge del delincuente, que no se observa en el Código Fiscal de la Federación. Por eso es importante mencionar que lo que se persigue mediante la intimidación y el castigo, es resarcir el daño a la sociedad y la regeneración del delincuente, lo cual se logra previniendo el delito y no aumentando la penalidad en Leyes Administrativas.

*8. art. 96 Código Fiscal de la Federación, “de los delitos fiscales”.

III. DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SU RESPONSABILIDAD PENAL.

3.1 DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

El Delito Fiscal que más llama la atención por su importancia es el de defraudación fiscal. Es conveniente subrayar que curiosamente esta disposición legal, en lo referente al ámbito penal, establece ciertas particularidades para los delitos comprendidos en la misma y que sin embargo ya existen o están determinados dentro de las generalidades del Libro Primero del Código Penal para todos los delitos, como son: La participación, la tentativa, el desistimiento y el arrepentimiento; el delito continuado, el encubrimiento, la prescripción y la condena condicional; mismas que esta Ley administrativa refiere de una manera particular a sus figuras típicas, cuando sencillamente bastaría con remitir al artículo 6º, de la ley sustantiva penal y evitar de esta manera la dualidad de disposiciones que no benefician en nada a nuestro ya de por sí complicado y a veces confuso sistema punitivo.

3.1.1. De la tipicidad del delito de defraudación fiscal

Para hablar de la tipicidad del Delito de defraudación fiscal, es necesario consultar el Código Fiscal de la Federación, Título IV, Capítulo II sobre los Delitos Fiscales.

En su **artículo 108**, se menciona que: **“comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”**.

Las omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales

Así mismo *** el delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:**

a).- Usar documentos falsos. b).- Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan. d).- Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.*

*** Párrafo adicionado y publicado en el D.O.F. del día 30 de diciembre de 1996.**

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Para que se configure la comisión de este delito, se requiere de la realización de una conducta por parte del delincuente, pero además, de la producción de un resultado.

3.1.2. De los elementos del delito de defraudación fiscal.

Los elementos del delito de defraudación fiscal, surgen de una conducta humana, lo cual debe tener ciertos requisitos para poder considerar la conducta como delito, dentro de estos elementos tenemos:

- Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución;
- Que lo haga valiéndose del engaño o aprovechamiento del error;
- Que se cause perjuicio al fisco federal.

Para que se cometa el delito de defraudación fiscal, es necesario que el delincuente realice alguna de las de las siguientes conductas:

- 1.- Que engañe a las autoridades fiscales; y/o
- 2.- Que se aproveche de errores de la autoridad fiscal.

El contenido de los engaños realizados a las autoridades fiscales pueden ser muy variados. Algunos de los engaños que contempla la propia Ley en materia fiscal, y que pudiera dar lugar a configurar la comisión del delito puede ser el que se menciona en el artículo 75 fracción II del Código Fiscal de la Federación y que contempla lo siguiente:

“Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente”: *9

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

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se haga constar operaciones inexistentes.

*9 art. 75. Código Fiscal de la Federación “de las infracciones y de los delitos”.

b) Que se utilice, 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.

En todos los casos anteriores, el contribuyente hace uso de engaños, por lo cual podrá dar lugar a configurar el delito de defraudación fiscal.

Así mismo aprovecharse de los errores de la autoridad fiscal puede configurar la comisión del delito, por ello, el particular no debe aprovecharse de tal situación, pues podría configurar el delito, por esto, lo más conveniente es cooperar con las autoridades fiscales para que éstas salgan de su error.

El Delito de Defraudación Fiscal puede ser un delito doloso, de daño, con resultado material, el sujeto activo puede ser cualquier persona y el pasivo la nación, el objeto jurídicamente tutelado es el Erario Público, se puede considerar un delito de comisión por omisión; pues la acción consiste en las maniobras para engañar o aprovecharse del error y la omisión de no liquidar o pagar a lo que está obligado, delito de enriquecimiento indebido, y sí es configurable la tentativa.

3.1.3. Penas y medidas aplicables.

El delito de defraudación fiscal artículo 108, *se sancionará con las penas siguientes:

- a).- Con prisión de tres meses a dos años cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00;
- b).- Con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00;
- c).- Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere de \$750,000.00;

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Así mismo, cuando de la auditoría realizada al contribuyente se demuestre que se tipifica la **defraudación calificada**, esta será sancionada con el aumento en una mitad más de la pena, de acuerdo a la cuantía defraudada. *

* Fracciones adicionadas y publicadas en el D.O.F. del día 30 de diciembre de 1996.

Las cantidades que se mencionan en los párrafos anteriores se deben actualizar, conforme al último párrafo del artículo 92 del mismo Código Fiscal de la Federación. Que a la letra dice “El monto de las cantidades establecidas en este capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código”.

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.

Dentro del mismo artículo 108, existe una excluyente de responsabilidad, ya que menciona que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualizaciones 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.

3.2. CONDUCTA DELICTIVA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.2.1. Resultado que debe producirse.

Para que se configure la comisión del delito de defraudación fiscal, no basta con la realización de la conducta delictiva por parte del delincuente, en tanto que resulta indispensable que además se produzca uno de los dos resultados que contempla la Ley, o, desde luego, que se produzcan ambos resultados:

a) **que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.** En este caso, debido al uso de engaños para con la autoridad fiscal, o el aprovechamiento de errores de esta última, el particular omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, es decir, o definitivamente no realiza pago alguno, o efectúa un pago en cantidad menor de la debida.

b) **que se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.** El artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, no precisa qué se entiende por obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en qué casos se presenta esta situación. Sin embargo, el artículo 76, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, señala con claridad en qué casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, los cuales son:

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.

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 indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda.

3.2.2. Casos en los que se configura la comisión del delito.

Este delito puede configurarse, en las siguientes condiciones:

A) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se omite totalmente el pago de alguna contribución.

B) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se omite parcialmente el pago de alguna contribución.

C) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se tramita y obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

D) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de al que corresponda (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

E) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

F) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponde (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

G) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

H) Cuando con uso de engaños para con la autoridad fiscal, se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponde (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

I) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se omite totalmente el pago de alguna contribución.

J) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se omite parcialmente el pago de alguna contribución.

K) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se tramita y obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

L) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

M) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

N) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

Ñ) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

O) Cuando con aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal, se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda (obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal).

P) Cuando con uso de documentos falsos, se omite totalmente o parcialmente el pago de alguna contribución.

Q) Cuando se manifiesten datos falsos para obtener la devolución de contribuciones que no le correspondan.

R) Y todas las demás posibles combinaciones que puedan presentarse en la realidad entre las conductas delictivas y los resultados que deben producirse.

Cabe aclarar que esta enumeración no es limitativa, sino únicamente enunciativa y a manera de ejemplo.

3.2.3. De la querrela de la S. H. C. P. por delito de defraudación fiscal.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación expresa en su fracción I que "para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículo 105, **108 (defraudación fiscal)**, 109, 110, 111, 112 y 114. * Independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*

El delito de defraudación fiscal requiere de la presentación de la querrela, en ausencia de esta, el Ministerio Público se encuentra impedido para iniciar en contra de alguien, el ejercicio de la acción penal por el delito en cuestión.

Jurídicamente la querrela se define como un derecho, una facultad: "de tipo meramente subjetivo que pertenece a la persona ofendida por el delito, y que al salir de su esfera interna, se convierte en una manifestación del acto volitivo en uso de la libertad" *10.

* Párrafo adicionado y publicado en el D.O.F. del día 30 de diciembre de 1996.

*10.- Angel Martínez Pineda.- Estructura y Valoración de la Acción Penal.- Editorial Arreca.- México, 1968, p 61

Es de explorado derecho que la querrela, como la denuncia, son requisitos de procedibilidad sin los cuales el Ministerio Público no puede iniciar el ejercicio de la acción penal; por lo tanto, cuando el legislador de los delitos fiscales utilizó el término "previamente", no está sino demostrando un dañino egoísmo legal en el ejercicio de una función que debiera corresponder a cualquier interesado y no al Fisco en exclusiva.

La utilización de los delitos fiscales presenta, ventajas políticas y económicas al Fisco, pero también presenta graves desventajas legales, como lo es el daño que resiente la colectividad, la sociedad, al ver que por la comisión del ilícito, el Estado reduce su capacidad económica que lo limita en la cantidad y calidad de los servicios públicos que debe prestarle a la sociedad. El Fisco no es más que el recaudador de las contribuciones, y por ello, la ley no le debiera dar sólo a él la posibilidad de presentar la querrela penal fiscal.

Otra situación importante de mencionar en cuanto a la querrela del Fisco, consiste en mencionar que la misma autoridad Fiscal, esta autorizada a otorgar el "perdón" mediante el cual, en cualquier etapa de la averiguación previa o del procedimiento penal mismo puede dejar en libertad a los presuntos responsables, en este último caso, siempre y cuando el Ministerio Público Federal no haya formulado conclusiones.

Para la preparación de la querrela, la autoridad fiscal encargada de ello (**Dirección de investigaciones**.- Realiza valga la redundancia las investigaciones de los hechos delictuosos, a fin de aportar los elementos de prueba para configurar la presunta responsabilidad penal del delito de defraudación fiscal de quienes

intervengan en ellos. Y al mismo tiempo, integran los expedientes relacionados con las investigaciones), recibe de las autoridades administradoras de los tributos, los siguientes documentos:

1.- Declaraciones provisionales y definitivas del contribuyente, correspondientes al ejercicio o ejercicios fiscalizados o revisados;

2.- Fotocopias certificadas o documentos originales que fueron tomados de la contabilidad del contribuyente, con los cuales se pretende demostrar en parte, la comisión de la transgresión fiscal y penal;

3.- Actas parciales de visita domiciliaria o levantadas con motivo de una revisión de escritorio, así como aquellas que contienen informes de terceros, cuando estos informes fueron recabados en el domicilio de los clientes o proveedores del contribuyente, algunas de ellas, generalmente sólo ostentan la firma de los visitantes, pero no del visitado ni de los testigos;

4.- El acta final levantada al contribuyente sin la firma de él ni de los testigos de la diligencia;

5.- Los denominados “papeles de trabajo”, elaborados por los revisores fiscales, y que contienen información emanada de la contabilidad del contribuyente, y que sólo están firmados por dichos revisores, pero no por el contribuyente ni por los testigos;

6.- Un "peritaje" elaborado por auditores de la Unidad Administrativa Central de Auditoría y Revisión Fiscal, en el cual se emite opinión sobre las omisiones en que a juicio de la autoridad, incurrió el contribuyente;

7.- Testimonio de la Escritura Constitutiva del Contribuyente, cuando éste es una persona jurídica o moral, así como testimonio de las modificaciones que se hubieren dado a dicha escritura, en cuanto se refieren a cambios en Consejo Directivo u Organos de la Administración de la sociedad; y

8.- En algunas ocasiones se acompaña también una liquidación que contiene las contribuciones omitidas, los recargos, las sanciones y la actualización de tales créditos fiscales, presuntivamente adeudados por el contribuyente, que surten efectos, "solo para fines penales" atento a lo dispuesto por la parte final del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación. En otras ocasiones esta liquidación se presenta con posterioridad dentro del proceso penal, aunque lo normal es que en el delito de defraudación fiscal se haga esta presentación desde el momento mismo en que se hace entrega de la querrela al Ministerio Público.

Los documentos antes mencionados se mandan a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones (mismos que proponen las denuncias o querellas que deban hacerse ante las autoridades competentes, de los hechos delictuosos que afectan a la Secretaría), con el fin de preparar la querrela correspondiente, misma que contendrá los siguientes apartados:

* Se exprese contra quien o contra quienes se endereza, como presunto responsable del delito de defraudación fiscal;

- * Se especifica el delito o los delitos que a juicio de la autoridad se hubieren cometido;
- * Se hace una exposición de los hechos;
- * Se mencionan los preceptos legales que a juicio de la autoridad querellante fueron violatorios o incumplidos por el presunto responsable;
- * Se citan los preceptos legales que tipifican los ilícitos cometidos, y
- * Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos delitos.

Con lo anterior se pretende acreditar ante el Ministerio Público Federal la existencia del delito de defraudación fiscal, pero cabe hacer notar que todos estos documentos, son elaborados por la propia autoridad y como tales son realizados en forma unilateral, trayendo con sígo, que el afectado (contribuyente o evasor fiscal) se encuentre privado de las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14, 16 y 21 Constitucionales. Así mismo, es increíble que la querrela que presenta la autoridad fiscal, sea aceptada sin mayores comentarios por el Ministerio Público, quien en realidad no efectúa ninguna averiguación previa.

Lo cual trae consigo, que en cuanto aparezca de la averiguación previa que se han acreditado los elementos del delito de defraudación fiscal y la probable responsabilidad del indiciado, en los términos del artículo 168 del Código

Federal de Procedimientos Penales, el Ministerio Público Federal ejercitará la acción penal ante los tribunales.

Si el ejercicio, de la acción penal es con detenido (no obstante que no existe flagrancia), el tribunal que recibe la consignación radicará de inmediato el asunto y se entenderá que el inculpado queda a disposición del juzgado, para los efectos constitucionales y legales correspondientes, desde el momento en que el Ministerio Público Federal lo interne en el reclusorio correspondiente.

Asimismo cabe hacer notar que este tipo de delitos, para su integración a nivel averiguación previa, se desarrollan en las Fiscalías Especiales en Delitos Patrimoniales, Fiscales y de Banca, dependientes de la Dirección General de Averiguaciones Previas, de la Procuraduría General de la República.

3.3. DE LA RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

En capítulos anteriores se habló de la responsabilidad penal del delito de defraudación al hablar de los autores intelectuales, los cómplices responsables del delito, sus elementos, y su punibilidad; asimismo, se habló de la

facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular o no la querrela correspondiente ante el Ministerio Público Federal cuando se tipifica el delito.

En este capítulo, es importante comentar que el evasor fiscal responsable de los adeudos fiscales, determinados contra la sociedad mercantil que representa, faculta a la S.H.C.P. para exigir el pago de los adeudos correspondientes y para el caso de que no se paguen los adeudos, se liquiden con la sociedad mercantil, y si aun así no se alcanzan a cubrir esos adeudos, el evasor fiscal se vea obligado solidario a cubrir con su patrimonio personal los créditos fiscales determinados.

Es decir, para el caso de que en un procedimiento penal por el delito de defraudación fiscal, se determine que los socios o el contribuyente fueron responsables de no cubrir alguno de los siguientes requisitos: no inscribirse en el R.F.C.; cambiar de domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente; y no llevar contabilidad, la oculten o la destruyan, y lo anterior dio lugar a la evasión fiscal, los socios deberán cubrir el adeudo con su patrimonio propio si no se alcanza a liquidar con la sociedad mercantil.

3.3.1. Responsabilidad solidaria.

Por lo regular los representantes legales de las sociedades mercantiles no son responsables solidarios con dichas sociedades mercantiles, por lo

tanto, el representante legal de una sociedad mercantil, no está legalmente obligado a cubrir con su patrimonio personal, contribuciones o créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil que representa.

Las autoridades fiscales están legalmente impedidas para exigir al representante legal de una sociedad mercantil, que con su patrimonio personal cubra contribuciones o créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil que representa. Esto debido a que la sociedad mercantil tiene personalidad jurídica y patrimonio propios, totalmente distintos del representante legal.

La responsabilidad solidaria se encuentra regulada dentro del mismo Código Fiscal de la Federación y comenta que pueden ser responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tenga conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuesto:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma

V.- Los representantes, sea cual fuera el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúan actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X.- Los socios o accionistas.

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribirse en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitido por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios. *11

*11 Artículo 26, Código Fiscal de la Federación "De los Derechos y Obligaciones del Contribuyente".

3.3.2. Del representante legal y su responsabilidad.

Como excepción, el representante legal de una sociedad mercantil sí será responsable solidario con ella, por lo que sí estará legalmente obligado a pagar con su patrimonio personal las contribuciones o los créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil que representa, pudiendo las autoridades fiscales hacer efectivo el pago de contribuciones o de créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil, con el patrimonio personal de su representante legal, pero para ello legalmente se exige la concurrencia de un presupuesto (insolvencia económica de la sociedad mercantil), y (que la sociedad mercantil haya incurrido en alguna de las tres irregularidades que expresa la Ley).

En estas condiciones, si la sociedad mercantil es solvente económicamente, al no actualizarse el presupuesto de la insolvencia, aunque la sociedad mercantil haya incurrido en alguna o algunas de las tres irregularidades graves que se mencionan expresamente en la Ley, como generadoras de la responsabilidad solidaria del representante legal de la sociedad mercantil, y por ello no deberá pagar con su patrimonio personal las contribuciones y los créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil.

Igualmente, si la sociedad mercantil no ha incurrido en alguna o algunas de las tres irregularidades que expresamente se consignan en la ley, aunque se actualice la insolvencia económica, el representante legal no será responsable solidario con la sociedad mercantil.

El representante legal que jurídicamente es declarado responsable solidario con la sociedad mercantil, debe cubrir las contribuciones omitidas, los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados, debiendo responder con todo su patrimonio personal.

3.3.3. De los socios o accionistas y su responsabilidad.

Por regla general los socios o accionistas de las sociedades mercantiles no son responsables solidarios con dichas sociedades mercantiles.

Como excepción, los socios o accionistas de una sociedad mercantil sí será responsable solidario con ella, por lo que sí estará legalmente obligado a pagar con su patrimonio personal las contribuciones o los créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil, pudiendo las autoridades fiscales hacer efectivo el pago de contribuciones o de créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil, con el patrimonio personal de sus socios o accionistas, pero para ello legalmente se exige la concurrencia de un presupuesto (insolvencia económica de la sociedad mercantil), y (que la sociedad mercantil haya incurrido en alguna de las tres irregularidades que expresa la Ley).

La responsabilidad solidaria de los socios o accionistas, no deberá exceder de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate y siempre y cuando no se alcance a garantizar con los bienes de la sociedad.

Las cantidades que no se alcancen a cubrir con los bienes de la sociedad, ni con el patrimonio propio del representante legal, los socios o accionistas, deberá ser cancelado por las autoridades fiscales, atento al contenido del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

IV.- PROPUESTAS

4.1. QUIEN DEBE RESPONDER PENALMENTE POR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

En el Delito de Defraudación Fiscal cometido por una persona moral, la autoridad administrativa se querrela en contra de las personas físicas que conforman la empresa, y para los contribuyentes independientes se querellan contra la persona física, así podemos decir que para la autoridad administrativa por lo general el que responde por el delito en cuestión es el Director General y los Socios, ya que el M.P., al abrir la averiguación previa, se concreta a reunir los elementos de prueba para consignar a los partícipes del delito. El juez del proceso, no tendrá la obligación de probar quién de los presuntos responsables produjo realmente el daño, sino que bastará que quede probado que distintas personas participaron en la comisión del delito, para que todas ellas por igual resulten responsables del daño o perjuicio ocasionado al Fisco.

Sólo como ejemplo de algunas de las personas que pueden responder penalmente por el delito de defraudación fiscal tenemos:

▪ El Representante Legal. (por solicitar al contador de la empresa pagar menos impuestos)

* Los Socios. (al estar enterados de las maniobras que se realizan para pagar menos impuestos).

* Los Contadores. (al arreglar la contabilidad para pagar menos impuestos).

* Los Dictaminadores. (por aceptar como validos los asientos contables de las empresas que se dictaminan).

Cuando una persona es empleado o asesor externo, de contribuyentes que evidentemente tengan la intención y la costumbre de no cumplir con sus obligaciones fiscales, entre ellas, no presentar todas sus declaraciones periódicas o intentan pagar menos impuestos, lo mejor será retirarse a tiempo y no tener el riesgo de enfrentar problemas penales y perder la libertad.

4.2. DE LA ASESORIA AL CONTRIBUYENTE.

Se puede comentar sin temor a equivocarse, que las Disposiciones Fiscales son muy técnicas lo cual conlleva a la confusión en el pago de impuestos.

Lo anterior ocasiona que no sean de fácil entendimiento para el contribuyente y que derivado de esta situación no se pueda dar cumplimiento por

si mismos con las obligaciones fiscales, por ello, en ocasiones se tiene que acudir a terceras personas para el cumplimiento fiscal.

Los terceros que pueden auxiliar al contribuyente pueden ser los Contadores independientes, los Asesores fiscales y los mismos Orientadores Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el objeto de evitarse problemas con la autoridad hacendaria.

4.2.1. La falta del asesor oportuno.

Hace algunos años, era posible que el contribuyente en ocasiones llevara acabo su propia contabilidad, pero con las múltiples reformas económicas que se dieron en el sexenio pasado, (con el fin de que el Estado obtuviera mayores ingresos atraves de la recaudación de impuestos) se hizo necesario recurrir a personas expertas en materia fiscal. Además, cabe hacer notar, que apartir del sexenio pasado podemos decir que existe un mayor control y una estricta aplicación de las disposiciones fiscales ya que con la omisión de alguna de ellas, el contribuyente inmediatamente es requerido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su cumplimiento.

La falta del asesor, trae consigo que los contribuyentes declaren menos impuestos al Fisco, lo cual se descubre al momento de ser Auditados por

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual en la mayoría de las veces encuentra omisión en el pago de impuestos

Cabe hacer notar que la situación anterior, se deriva de la falta de asesoría al contribuyente, lo complicado que es el estudio de las disposiciones fiscales y al mismo tiempo por el aumento en los porcentajes que se tienen que pagar por ciertos impuestos.

4.2.2. La inadecuada asesoría al contribuyente.

Una mala orientación fiscal puede ocasionar perjuicios al contribuyente, como puede ser:

*Requerimientos, multas, recargos, actualizaciones, auditorías, embargos y en algunos casos tipificarse la evasión fiscal, y con ello la posibilidad de quedar privado de la libertad, en tanto no se cubran los impuestos determinados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anterior, hoy en día los contribuyentes requieren de una asesoría correctiva a tiempo, a fin de no cumplir con obligaciones fiscales innecesarias, esto se logra con profesionistas que sepan manejar los beneficios que en ocasiones otorga el mismo Código Fiscal de la Federación, estos beneficios pueden ser:

*Devolución de pago indebido. Esto quiere decir que la autoridad hacendaria tiene la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente, siempre y cuando proceda.

*La compensación. Esta se da cuando el contribuyente obligado a pagar una declaración de impuesto, opta por compensar cantidades a su favor contra las que se esta obligado a pagar.

*Plazo a los particulares para hacer aclaraciones ante las autoridades en el caso que se señala. Cuando un contribuyente es requerido y este tenga duda, podrá recurrir ante la autoridad hacendaria dentro de un plazo de seis días para resolver sobre la aclaración que se solicite.

*Contestación de consultas. La Autoridad Fiscal esta obligada a contestar las consultas que se le hagan, con el fin de que el Contribuyente obtenga derechos sobre resoluciones favorables.

*Modificar resoluciones administrativas. Discrecionalmente, las autoridades hacendarías, podrán ser modificadas o revocadas en beneficio del contribuyente.

*Plazo para resoluciones de petición. Toda resolución que deba formular la autoridad fiscal, no podrá exceder de tres meses, en caso de que dicha petición no sea notificada, dará lugar a considerar que la autoridad resolvió negativamente y con ello interponer los medios de defensa que procedan.

Es importante recalcar que la inadecuada asesoría trae como consecuencia que se paguen en exceso impuestos que en algunos casos no debieran cubrirse lo cual va en perjuicio del propio contribuyente..

CONCLUSIONES.

1.- Las conductas de evasión fiscal, han existido desde el principio de la existencia del hombre y que a través de los años ha sido posible regularlos en la Ley.

2.- Por lo general, en todo régimen jurídico tributario se hace necesario la creación de figuras típicas que prevengan y en su caso sancionen las conductas criminales de todas aquellas personas que cometan violaciones de tal gravedad, que dañen, a la colectividad, la cual en muchas ocasiones se ve privada de los beneficios que el Estado procura a través de una justa recaudación de los ingresos fiscales que por mandato constitucional están obligados todos los contribuyentes a pagar al fisco.

3.- Aceptando sin conceder que la regulación de la defraudación fiscal existe como una necesidad para contar con los elementos legales que hagan posible que el contribuyente pague oportunamente sus contribuciones es un decir ya que dada la naturaleza humana, el contribuyente nunca dejará de tratar de evadir sus obligaciones.

4.- Darle la facultad de querrellarse o no a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el delito de defraudación fiscal, trae como consecuencia la posibilidad de la

corrupción entre las partes (S.H.C.P. y Contribuyente) y con ello por parte de la autoridad hacendaria la posibilidad de tipificarse el delito de encubrimiento.

5.- El desarrollo de la acción penal en materia del delito de evasión fiscal es sumamente defectuosa e ilegal en la práctica, porque la Procuraduría Fiscal asume inconstitucionalmente la facultad investigadora que compete única y exclusivamente al Ministerio Público.

6.- La consignación penal se hace también en forma ilegal, pues los documentos que se anexan a la querrela, carecen de validez, por no estar firmados por el visitado y por los testigos, siendo ineficaces para probar la supuesta evasión.

7.- En cuanto a la responsabilidad penal de los presuntos responsables, tratándose de personas morales, se encuentra que ni la autoridad querellante ni el Ministerio Público se preocupan en lo más mínimo por comprobar la presunta responsabilidad de los que aparecen como culpables, concretándose a considerar "responsables", a los funcionarios de más alto nivel dentro del Consejo de Administración, pero lo peor es que se repite esta situación, sin aportar al Juez los elementos de convicción necesarios para probar su presunta responsabilidad, violándose con ello lo establecido en el artículo 16 Constitucional, así como incumplándose con las garantías de audiencia y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14 y 21 de la Carta Magna.

8.- El régimen represivo fiscal, tiene como finalidad fundamental hacer frente a la evasión de las obligaciones fiscales, pero no por ello, aceptar las arbitrariedades que en múltiples ocasiones realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contra los contribuyentes.

9.- El hecho de tener al contribuyente privado de su libertad en un proceso penal, no da la certeza de que se cubrirán los impuestos que se hayan evadido.

10.- La realidad de que se evadan impuestos, se deriva de las fuertes tarifas, cuotas o tasas, que tienen que pagar los contribuyentes; por lo que reducir el costo de las tarifas y la existencia de cuotas moderadas, disminuye notablemente la evasión fiscal.

11.- Considero que bastaría únicamente con las sanciones meramente administrativas que existen para dar cumplimiento a las disposiciones fiscales que no se cumplan, ya que al Estado lo que le interesa es la obtención de recursos económicos a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para sufragar los gastos que realiza, ya que por el contrario, tener privado de su libertad al contribuyente en un proceso penal, como ya se menciono, no da la certeza de que se cubrirán los impuestos supuestamente evadidos durante el proceso penal. Para el contribuyente, es más molesto y desagradable, ser embargado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que al contribuyente lo que le interesa es seguir teniendo su fuente de trabajo y con ello la obtención de recursos económicos para solucionar su problema con dicha dependencia y además benefician a la sociedad en general, al crear fuentes de trabajo.

BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL
"DELITOS ESPECIALES"
EDITORIAL PORRUA
SEGUNDA EDICION
MEXICO 1990.

CASTELLANOS TENA, FERNANDO
"LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL"
EDITORIAL PORRUA
DECIMA QUINTA EDICION
MEXICO 1987.

CARRANCA RIVAS Y TRUJILLO
"CODIGO PENAL ANOTADO"
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1995.

FLORES ZAVALA ERNESTO
"ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS"
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1946

GARCIA BELSUNEE, HORACIO A.
"DERECHO TRIBUTARIO PENAL"
EDITORIAL DE PALMA BUENOS AIRES
ARGENTINA 1985.

GIORGETTI, ARMANDO
"LA EVASION TRIBUTARIA"
EDITORIAL DE PALMA BUENOS AIRES.
ARGENTINA 1967

JIMENEZ DE ASUA, LUIS
"TRATADO DE DERECHO PENAL"
EDITORIAL LOZADA.
TERCERA EDICION
ARGENTINA 1953.

JIMENEZ HUERTA, MARIANO
"DERECHO PENAL MEXICANO TOMO I, II"
EDITORIAL PORRUA
PRIMERA EDICION
MEXICO 1975

LOMELI CEREZO, MARGARITA
"DERECHO FISCAL REPRESIVO"
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1987.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO
"INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO"
EDITORIAL PORRUA
DECIMA EDICION
MEXICO 1991.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS
**"DERECHO FISCAL MEXICANO COMENTARIOS AL CODIGO FISCAL
FUNDAMENTOS EN SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y
EJECUTORIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION"**
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1993

MARTINEZ PEREZ, CARLOS
"EL DELITO FISCAL"
EDITORIAL MONTECORUS S.A.
MEXICO 1988.

MARTINEZ PINEDA, ANGEL
"ESTRUCTURA Y VALORACION DE LA ACCION PENAL"
EDITORIAL AZTECA
MEXICO 1968.

PONCE RIVERA, ALEJANDRO
"RESPONSABILIDAD FISCAL PENAL"
EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.
MEXICO 1992.

RAMIREZ DELGADO, JUAN MANUEL
EL LLAMADO DERECHO PENAL ESPECIAL
EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA
MEXICO 1992.

RAUL ZAFFARONI, EUGENIO
"MANUAL DE DERECHO PENAL" PARTE GENERAL"
CARDENAS EDITORES Y DISTRIBUIDORES
MEXICO 1988.

RIVIERA LEODRA, MANUEL
"DERECHO PENAL FISCAL"
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1988.

SAMORA PIERCE, JESUS
"EL FRAUDE"
EDITORIAL PORRUA, S.A.
MEXICO 1992.

SANCHEZ HERNANDEZ, MAYOLO
"DERECHO TRIBUTARIO"
CARDENAS EDITORES Y DISTRIBUIDORES
SEGUNDA EDICION.
MEXICO 1988.

SANCHEZ LEON, GREGORIO
"DERECHO FISCAL MEXICANO"
CARDENAS EDITORES Y DISTRIBUIDORES
QUINTA EDICION
MEXICO 1986.

VASCONCELOS, FRANCISCO
"NOCIONES DE DERECHO PENAL MEXICANO"
PARTE GRAL TOMOS I,II.
EDICIONES DEL INSTITUTO DE CIENCIAS AUTONOMO DE ZACATECAS.
MEXICO 1987

"ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA"
DRISKILL. S.A. BUENOS AIRES

ESCRICHER, JOAQUIN
"DICCIONARIO JURIDICO"

ORDENAMIENTOS JURIDICOS DE CONSULTA.

"CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1994.

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"
EDICIONES FISCALES ISEF., S.A.
MEXICO 1996.

**"CODIGO PENAL PARA EL D.F. EN MATERIA DEL FUERO COMUN
Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA DEL FUERO FEDERAL"**
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1995.

"CODIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL DISTRITO FEDERAL "
EDITORIAL PORRUA
MEXICO 1995.

"CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.
EDITORIAL PORRUA.
MEXICO 1995.

"CODIGO DE COMERCIO Y LEYES COMPLEMENTARIAS."
EDITORIAL PORRUA.
MEXICO 1994.

"REGLAMENTO INTERIOR DE LA S.H.C.P."
EDITORIAL S.H.C.P.
MEXICO 1985.

"MANUAL GENERAL DE ORGANIZACIONES DE LA S.H.C.P."
EDITORIAL S.H.C.P.
MEXICO 1987.

"LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA PENAL"

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION

30 DE DICIEMBRE DE 1947.

MEXICO 1947

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN

30 DE MARZO DE 1989. Y,

13 DE MAYO DE 1996.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION

30 DE DICIEMBRE DE 1996.