

875209



UNIVERSIDAD VILLA RICA

31
Lej.

FACULTAD DE DERECHO
Estudios Incorporados a la Universidad
Nacional Autónoma de México

“ANALISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SU EQUIPARABLE”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

Licenciada en Derecho

P R E S E N T A

Claudia Romero González

Lic. Miguel González G.
Director de Tesis

Lic. Miguel A. Juárez M.
Revisor de Tesis

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BOCA DEL RIO, VER.

265106

1998



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

A Dios.

Por haberme brindado en su inmensa bondad la oportunidad de vivir y haber logrado lo que hoy soy.

A mis Padres.

Ma. Josefa y Angel.

Mi más sincero agradecimiento por haberme inculcado los mejores hábitos y sentimientos que en sus posibilidades pudieron, forjando en mi un espíritu fuerte que lograra alcanzar lo que se propusiera, y hoy lo estoy logrando.

A mi Hermano Angel.

De quien he recibido su cariño, respeto y apoyo incondicional.

A mi Esposo Andrés.

Quien siempre tuvo la confianza de que lograría este objetivo, estimulándome con palabras alicientes, en los momentos más desalentadores, hoy le entrego mi gratitud por haberme brindado su paciencia, ternura y amor.

A mi Hija Scarlett.

Quien con su dulce y tierna mirada me motiva el corazón para superarme y tratar de darle los mejores ejemplos, para que se sienta orgullosa de mi, así como lo estoy yo de ella.

A mis Tíos Marina y Xavier.

A quienes siempre que los he necesitado, me han brindado sus oídos para escucharme y me han apoyado como si fueran mis padres, aún sin serlo, mi eterno agradecimiento.

A mis Primos Glenn y Drusso.

A quienes he querido como si fueran mis hermanos, les agradezco su respeto, cariño y afecto que me han brindado.

Al Lic. Miguel González González y Lic. Miguel Angel Juárez Martínez.

Por haber desviado su atención de tan importantes ocupaciones y así dedicarme un preciado espacio de su tiempo e invertirlo en este humilde trabajo que hoy sustento gracias a las valiosas aportaciones de sus conocimientos que se han vertido en el mismo, que bajo la dirección de revisión y asesoría he logrado obtener.

Al Lic. Joel Camargo Segovia, y su Esposa Lic. Margarita Ortega de Camargo.

Quienes desinteresadamente me ofrecieron su valiosa ayuda moral y a través de sus conocimientos en la materia, me estimularon a concluir el presente trabajo, por todas sus atenciones con las que me distinguieron, mi gratitud por siempre.

A mi Amiga Tere Sánchez Salto.

Le agradezco que en los momentos más difíciles me ha demostrado su amistad, afecto y especialmente, a pesar del tiempo nos hemos mantenido unidas para brindarnos apoyo mutuo.

A mis Amigos Lucy García Cuevas, Cesar Pulido Licono y Martha Morales Contreras.

Cuyos lazos de amistad a pesar del tiempo y la distancia no se han roto y que como en los viejos tiempos nos hemos mantenido unidos. Por su sincera amistad, mi más profunda gratitud.

INDICE

INTRODUCCION.....	1
-------------------	---

CAPITULO I

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
1.1.1 Justificación del problema.....	4
1.1.2 Formulación del problema.....	6
1.2 DELIMITACION DE OBJETIVOS	6
1.2.1 Objetivo General.....	6
1.2.2 Objetivos Especificos.....	6
1.2.2.1 Definir el Delito de Defraudación Fiscal.....	6
1.2.2.2 Analizar las sanciones o penalidades aplicables al caso, previstas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.....	7
1.3 FORMULACION DE LA HIPOTESIS	7
1.3.1 Enunciación de laHipótesis	7
1.3.2 Determinación de variables	8
1.3.2.1 Variable Independiente.....	8
1.3.2.2 Variable Dependiente	9
1.4 DISEÑO DE LA PRUEBA.....	9
1.4.1 Investigación Documental.....	9
1.4.1.1 Bibliotecas Públicas.....	10

1.4.1.2 Bibliotecas Privadas	11
1.4.1.3 Técnicas Empleadas	11
1.4.1.3.1 Fichas Bibliográficas.....	11
1.4.1.3.2 Fichas de Trabajo	11

CAPITULO II

ESTRUCTURA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

2.1 CONSTITUCION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	12
2.1.1 Constitución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hasta 1992.....	15
2.1.2 Constitución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir de 1993	16
2.1.2.1 Denominación y funciones de las Dependencias que conforman la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	19
2.1.3 Esquema comparativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hasta 1992 y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público A partir de 1993	21
2.1.4 Constitución y Funciones de las Sub-Secretarías de Ingresos, publicada en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación el 11 de Noviembre de 1996.....	22
2.1.4.1 A nivel Central	23
2.1.4.2 A nivel Regional.....	24
2.1.4.3 A nivel Local.....	25

CAPITULO III

DERECHOS Y OBLIGACIONES EN MATERIA FISCAL

3.1 DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	31
3.1.1 Fundamento Constitucional en el que se establece el carácter obligatorio de contribuir al gasto público	33
3.1.2 Disposiciones Fiscales que se pueden interpretar.....	35

3.1.3 Clasificación de las Contribuciones y momento de su causación	37
3.1.3.1 Impuestos.....	37
3.1.3.2 Aportaciones de Seguridad Social.....	37
3.1.3.3 Contribuciones de Mejoras	37
3.1.3.4 Derechos	38
3.1.4 La rigidez y la Flexibilidad de las disposiciones fiscales.....	39

CAPITULO IV

DELITOS FISCALES

4.1 EL ILICITO FISCAL COMO FIGURA JURIDICA	46
4.1.1 Consideraciones Generales.....	47
4.1.1.2 Concepto Jurídico de Sanción y Pena.....	48
4.1.1.3 Infracciones, faltas o contravenciones.....	54
4.1.1.4 Autoridad sancionadora de las contravenciones	63
4.2 REQUISITOS QUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO DEBE PRESENTAR PARA PROCEDER PENALMENTE POR LOS DELITOS FISCALES.....	69

CAPITULO V

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SU SANCION

5.1 ELEMENTOS, OBJETIVOS, NORMATIVOS Y SUBJETIVOS DEL TIPO PENAL.....	74
5.2 FUNDAMENTO, CONCEPTO Y SANCIONES APLICABLES AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.....	78
5.3 CAUSALES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	84
5.3.1 Análisis de la Fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.....	85
5.3.2 Análisis de la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.....	91
5.3.3 Análisis de la Fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.....	96

5.3.4 Análisis de la Fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.....	98
5.3.5 Análisis de la Fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.....	100
5.4 FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES JURIDICAS DE INGRESOS EN MATERIA PENAL.....	106
5.4.1 Levantamiento de Actas.....	113
5.4.2 Formulación de querellas.....	115
5.4.3 Formulación de Declaratorias de Perjuicio.....	116
5.4.4 Denuncias de Hechos.....	117
5.4.5 Colaboración con otras Unidades Administrativas.....	118
CONCLUSIONES.....	126

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El presente trabajo se titula "ANALISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACION Y SU EQUIPARABLE", mismo que se ha dividido en cinco capítulos para su desarrollo.

El capítulo I titulado "Metodología de la Investigación" consta de cuatro temas: el primer tema consistente en el Planteamiento del Problema se divide en subtemas a través de los cuales se plantea la Justificación del Problema y la Formulación del mismo. El segundo tema denominado Delimitación de Objetivos, se divide a su vez en dos subtemas en los que se plantea tanto el objetivo general como los objetivos específicos. El tercer tema titulado Formulación de Hipótesis consta de los subtemas consistentes en enunciación de la hipótesis y determinación de variables, mismo que a su vez se divide en variable independiente y variable dependiente. Por último, el cuarto tema titulado Diseño de la Prueba consta de la Investigación Documental que se realizó en bibliotecas públicas

así como privadas, y en el cuál también se mencionan las técnicas empleadas en la respectiva investigación.

El capítulo II titulado “ESTRUCTURA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO”, se desarrolló mediante un tema denominado Constitución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dividido en seis subtemas en los que se trata la Constitución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hasta 1992, y a partir de 1993, la Denominación y Funciones de las Dependencias que conforman a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, un Esquema comparativo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 1992 y a partir de 1993 y por último la Constitución y Funciones de la Subsecretaría de Ingresos, publicada en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación el 11 de Noviembre de 1996, a nivel Central, a nivel Regional y a nivel Local.

El capítulo III titulado “DERECHOS Y OBLIGACIONES EN MATERIA FISCAL”, mismo que se desarrolló mediante un tema denominado Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes y que a su vez se subdividió en cuatro subtemas en los que está el Fundamento Constitucional en el que se establece el carácter obligatorio de contribuir al gasto público, también se analizan las Disposiciones Fiscales que se pueden interpretar, cuyo tema va íntimamente ligado con el cuarto tema que se estudia la rigidez y la flexibilidad de las Disposiciones Fiscales y el tercer tema en la Clasificación de las Contribuciones y el momento de su causación.

El capítulo IV denominado "DELITOS FISCALES", que consta de cinco temas, el primero de ellos es el Ilícito Fiscal como figura jurídica, este tema se encuentra dividido en cuatro subtemas que son las Consideraciones Generales, el Concepto Jurídico de Sanción y Pena, la distinción entre Infracción, Falta o Contravención y el último subtema es la autoridad Sancionadora de las Contravenciones.

El segundo tema es Requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe presentar penalmente por los delitos fiscales y su único subtema es los Responsables solidarios de los Delitos Fiscales. Los siguientes temas son la Tentativa del Delito y su Sanción, los Delitos Continuados y su Sanción y por último la Procedencia de la Condena Condicional, la Sustitución y la Conmutación de la Pena.

El capítulo V está bajo el título de "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SU SANCION", este capítulo consta de tres temas, el primero de ellos se denomina Fundamento, Concepto y Sanciones aplicables al Delito de Defraudación Fiscal, el segundo tema son las Causales del delito de Defraudación Fiscal que comprende en cinco subtemas referentes al estudio de las fracciones I, II, III, IV y V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y finalmente el último tema titulado Facultades de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos en Materia Penal y se encuentra dividido en cinco subtemas los cuales son el Levantamiento de Actas, la Formulación de Querellas, la Formulación de Declaratorias de Perjuicio, la Denuncia de Hechos y para concluir la Colaboración con otras Unidades Administrativas.

CAPITULO I

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 Justificación del Problema

Las conductas que traen como consecuencia la realización del delito de Defraudación Fiscal es la base primordial en la realización de esta Tesis, el tema se encuentra resguardado jurídicamente al amparo principalmente de nuestra Carta Magna

vigente, donde fundamenta su aplicación, así como en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y Tesis aisladas.

El problema consiste en considerar el preocupante número de Contribuyentes que desconocen que determinadas conductas lo llevan a la realización de un delito, mismas que se preveen en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, en sus cinco fracciones.

Es importante destacar que el desconocimiento parte de lo más básico, desde que momento se lleva a cabo un delito, es decir, desde conocer en que momento se lleva a cabo un delito, hasta el hecho de saber que la conducta perpetrada se ajusta al tipo penal del delito.

Por lo anterior también es menester hacer un breve análisis para que sirva como marco de referencia, ya que como premisa mayor se conocerían los rasgos más importantes de cada uno de ellos, posteriormente se hará un estudio analítico del Delito de Defraudación Fiscal, sus causas y sus sanciones.

Por lo que respecta a este trabajo de Tesis pretende que los contribuyentes sepan por lo menos que su conducta puede llevarlo a la comisión de un delito y con ello tratar de evitarlo, por lo tanto que los contribuyentes se concienticen, procurando llevar sus obligaciones fiscales al corriente, toda vez que las Leyes son estrictas e inflexibles, para

aquellos que se les compruebe la comisión de estos delitos, y lo que es prueba tangible y palpable de ello, es la reciente reforma que dio a conocer el delito de Defraudación Fiscal Calificado.

1.1.2 Formulación del Problema

¿Conocen los contribuyentes el tipo penal del Delito de Defraudación Fiscal su tipicidad, y las sanciones aplicables?

1.2 DELIMITACION DE OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo General.

Evaluar cada uno de los aspectos que comprende el estudio y análisis del tipo penal y de su tipicidad que traen como consecuencia la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, analizando las cinco fracciones que comprende como una enumeración limitativa, partiendo de una premisa mayor, hacia una premisa menor, para posteriormente realizar mis conclusiones.

1.2.2 Objetivos Específicos

1.2.2.1 Definir el Delito de Defraudación Fiscal

1.2.2.2 Determinar las sanciones aplicables a este delito

1.2.2.3 Examinar las causas que originan el delito de Defraudación Fiscal, señaladas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

1.3 FORMULACION DE LA HIPOTESIS

1.3.1 Enunciación de la Hipótesis

La falta de conocimiento de las conductas que traen aparejado la consumación de un delito, en nuestro caso el de Defraudación Fiscal, mismas que se desprenden del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, hace que los contribuyentes incurran muy frecuentemente en la comisión de dicho ilícito, sin embargo, con la realización de este trabajo se trata de evitarlo, toda vez que anteriormente la autoridad de cada 10 contribuyentes revisaba a uno o a dos, pero actualmente de cada 10 revisa a 8 por lo menos, con los nuevos sistemas de detección, de cruce de información, con el avance de la tecnología, y que cada día que transcurre la Ley es cada vez más impositiva, tan es así que se refleja en el tipo de comerciales que en ocasiones están fuera de tono, por ejemplo anteriormente hasta nos daba risa ver primero a Justino Morales y posteriormente a Lolita, pero ahora sacan un barquito que se hunde y con el lema pague

impuestos, no pague consecuencias, o más aún exhibiendo a personas conocidas como Julio César Chávez, Lupita D'alessio y Laureano Brizuela entre muchos otros, como en la época de la Alhóndiga de Granaditas como un presagio que la autoridad da a aquellas personas que sigan su ejemplo lo que les pasará, lo que resulta preocupante es que este trago amargo por desconocimiento nunca lo pasen

Al establecer una aportación que ayude a mejorar la situación planteada en la formulación del problema, nos permite obtener un panorama más amplio y a la vez certero del cuestionamiento expresado, consistente en determinar esas conductas que dejan como secuela el multicitado delito, a efecto de que los contribuyentes las tomen en consideración en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

a).- Existe falta de conocimiento en las conductas cuyas secuelas son la consumación del delito de Defraudación Fiscal.

b).- Evitar que los contribuyentes incurran en la comisión de dicho ilícito a través de la concientización en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

1.3.2 DETERMINACION DE VARIABLES

1.3.2.1 VARIABLE INDEPENDIENTE.

El estudio de las causas del delito de Defraudación Fiscal contenidas en las cinco fracciones del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, a través del análisis de cada una de ellas, recabando información de las Reformas Fiscales y de la Miscelánea Fiscal que versen al respecto. Es muy importante que los contribuyentes conozcan esta figura jurídica con precisión a fin de no incurrir en la comisión del Delito de Defraudación Fiscal.

1.3.2.2 VARIABLE DEPENDIENTE

El fomentar un mayor conocimiento en las conductas que originan el delito de Defraudación Fiscal, a fin de lograr una mayor concientización que redunde en el cumplimiento de la obligación fiscal, traerá como consecuencia el que los contribuyentes ya no incurran en la comisión del multicitado delito.

1.4 DISEÑO DE LA PRUEBA

1.4.1 INVESTIGACION DOCUMENTAL

Esta Tesis ha sido elaborada siguiendo los patrones necesarios y conducentes en el proceso general de una investigación, eligiéndose para tal efecto, la investigación documental y de información contenida en libros.

Se escogió esta por su accesibilidad, ya que se puede tener a la mano en cualquier momento, y por el invaluable contenido de las fuentes mismas, tales como el Código Fiscal de la Federación, así como los libros respectivos a la materia, los cuales existen en cantidad abundante, toda vez que diversos estudiosos del derecho, y en particular del Derecho Fiscal, han plasmado sus conceptos en una numerosa bibliografía.

1.4.1.1 BIBLIOTECAS PUBLICAS

Biblioteca Pública Municipal Venustiano Carranza, ubicada en la Av. Ignacio Zaragoza entre Francisco Canal y Estaban Morales, anexo al Museo de la Ciudad, en Veracruz, Ver.

Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad Veracruzana, ubicada en las instalaciones de la propia facultad, en la Zona Universitaria de la Ciudad de Xalapa, Ver.

Biblioteca de la Universidad Autónoma de Veracruz, Villa Rica, ubicada en la prolongación de la Av. Costa Verde esquina Progreso, Jardines de Mocambo, Boca del Río, Ver.

Biblioteca "Dr. Seguisundo Balague", de la Universidad Cristóbal Colón, ubicada en la Carretera a la Boticaria Km. 1.5 S/N, en la Ciudad de Veracruz.

1.4.1.2 BIBLIOTECAS PRIVADAS

Biblioteca del H. Colegio de Abogados, ubicada en la Avenida Ignacio Zaragoza entre M. Lerdo y Zamora, edificio del Palacio Municipal, en la Ciudad de Veracruz.

1.4.1.3 TECNICAS EMPLEADAS

Las empleadas para la elaboración de esta Tesis son las siguientes:

Fichas Bibliográficas y Fichas de Trabajo, a efecto de lograr un adecuado orden en la investigación realizada. 88

1.4.1.3.1 FICHAS BIBLIOGRAFICAS

Nombre del autor, título de la obra, número de edición, editorial, país, año, páginas.

1.4.1.3.2 FICHAS DE TRABAJO

Nombre del autor, título de la obra, número de edición, editorial, país, año, más un resumen de los datos recabados y páginas consultadas.

CAPITULO II

ESTRUCTURA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

2.1 Constitución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala que la Organización centralizada en México está constituida por el Presidente de la República, quien funge como único titular del Poder Ejecutivo y a su vez tiene en nuestra organización constitucional un doble carácter, de órgano político y de órgano administrativo.

Como órgano político puesto que deriva de la relación directa e inmediata que guarda con el Estado y con los otros órganos representativos del mismo Estado.

Como órgano administrativo en virtud de que realiza una función administrativa bajo el orden jurídico establecido por el Poder Legislativo, constituyéndose como el jefe de la Administración Pública Federal.

Así también se señala que a nuestra organización centralizada se le suman el Departamento del Distrito Federal, la Procuraduría General de la República y las Secretarías de Estado que a continuación se señalan.

Secretaría de Gobernación

Secretaría de Relaciones Exteriores

Secretaría de la Defensa Nacional

Secretaría de Marina

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Secretaría de Desarrollo Social

Secretaría del Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca

Secretaría de Comercio y Fomento Industrial

Secretaría de Agricultura , Ganadería y Desarrollo Rural

Secretaría de Comunicaciones y Transportes

Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo

Secretaría de Educación Pública

Secretaría de Salud

Secretaría del Trabajo y Previsión Social

Secretaría de la Reforma Agraria

Secretaría de Turismo

Secretaría de Energía

Dentro de las Secretarías de Estado destaca entre otras la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cuál se encarga del despacho asuntos relacionados con los ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, así como planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del País que comprende el Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito.

Al concretarse en funciones de recaudar los impuestos destinados al gasto público, trayendo aparejada la responsabilidad que de acuerdo a las estrategias económico—políticas tomadas en una adecuada administración, dependerá de esto en gran parte el destino de nuestro País. A ésta Secretaría se le fusionó la Secretaría de Programación y Presupuesto, absorbiendo las funciones que ésta última venía desempeñando.

2.1.1 Estructura de Hacienda y Crédito Público hasta 1992.

Para el desarrollo de este tema, iniciaremos por ver que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de formular los proyectos de las Leyes y disposiciones impositivas, el cobro de contribuciones incluyendo las de Comercio Exterior. También proyecta y calcula los ingresos de la Federación considerando las necesidades del gasto público y la política del derecho social con el objeto de lograr la estabilidad de la Nación.

Hasta 1992 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estaba constituida por 9 dependencias, las cuales se enlistan a continuación.

- La Oficialía Mayor,
- La Procuraduría Fiscal de la Federación'
- La Tesorería de la Federación,
- La Sub-Secretaría de Normatividad y Control Presupuestal
- La Sub-Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- La Sub-Secretaría de Asuntos Financieros Internacionales
- La Sub-Secretaría de Ingresos
- La Sub-Secretaría de Desarrollo Regional , y
- La Sub-Secretaría de Programación y Presupuesto.

2.1.2 Constitución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir de 1993.

En esta ocasión se producen cambios importantes en el número y funciones de las Sub-Secretarías quedando como sigue,

- La Oficialía Mayor,
- La Procuraduría Fiscal de la Federación,
- Tesorería de la Federación,
- Sub-Secretaría de Egresos,
- Sub-Secretaría del Ramo y,
- Sub-Secretaría de Ingresos.

Cuyas funciones ahora son,

OFICIALIA MAYOR

- Vigila y comprueba el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones legales, normas y lineamientos que regulan el funcionamiento de la Secretaría y las Unidades Administrativas, por medio de la práctica de auditorías internas y operacionales y la recepción de quejas y denuncias del público usuario o contribuyentes.

Instaurando el procedimiento administrativo de responsabilidades e imponiéndoles las sanciones administrativas correspondientes.

- Así mismo apoya a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, en la expedición e instrumentación de normas para regular el control, fiscalización y evaluación gubernamental.

PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION.

Representa a la Secretaría ante los Tribunales de la República y ante las demás autoridades en la materia de amparo y en los otros en que dicha representación no corresponda a la Sub-Secretaría Fiscal Federal de Investigaciones o a otra unidad administrativa.

Propone los términos de los informes previos y justificados en relación con los juicios de amparos interpuestos contra leyes, reglamentos y otras disposiciones de carácter general, de igual manera, contra actos de las autoridades de la Secretaría o de las Entidades Federativas Coordinadas

TESORERIA DE LA FEDERACION

Se encarga de los recursos económicos y es la receptora de los ingresos de la Federación.

SUBSECRETARIA DE EGRESOS

Establece criterios para la formulación de proyectos de inversión multianuales a nivel nacional, sectorial y regional y esquemas de financiamiento interno y externo, a partir de los objetivos, prioridades y estrategias del Plan Nacional de Desarrollo, así como para la participación de los sectores social y privado, cuando se trate de inversiones concentradas con el sector público.

Así mismo, asesora y apoya a las áreas competentes de la Secretaría, así como de las dependencias y entidades que lo requieran, en la evaluación de proyectos de inversión.

SUBSECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.-

Propone la Política del Gobierno Federal en materia de Crédito Público de la Administración Pública Federal y del Departamento del Distrito Federal, en coordinación

con la Dirección General de Planeación Hacendaria. Así como las asignaciones presupuestales en materia de deuda pública.

Formula los programas financieros sectoriales y regionales de corto y mediano plazo de la Administración Pública Federal y en coordinación con diferentes unidades administrativas elabora la Política del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal, crediticia, bancaria, monetaria, de divisas, de precios y tarifas de bienes y servicios.

SUBSECRETARIA DE INGRESOS

Por ser la Subsecretaría de Ingresos la entidad donde realizamos nuestras actividades le dedicaremos nuestra atención en el segundo tema.

2.1.2.1. Denominación y Dependencias que conforman la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

OFICIALIA MAYOR

Controla y fiscaliza el funcionamiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y apoya a la Contraloría General de la Federación en las mismas funciones a nivel gubernamental
Representante Legal de la Secretaría de Ha-

PROCURADURIA FISCAL
DE LA FEDERACION

cienda y Crédito Público ante los Tribunales de la República y ante otras autoridades competentes.

TESORERIA DE LA
FEDERACION

Controla los recursos económicos y es receptora de los ingresos de la Federación. Formula y controla el financiamiento interno y externo de los proyectos de inversión multinacionales a nivel nacional, sectorial y regional atendiendo a las circunstancias coyunturales.

Propone la política del Gobierno Federal en materia de Crédito Público de la Administración Pública Federal, y de las Asignaciones presupuestales en materia de deuda pública.

Formula y controla el financiamiento interno y

SUBSECRETARIA DE
EGRESOS

externo de los proyectos de inversión multinacionales a nivel nacional, sectorial y regional, atendiendo a las circunstancias coyunturales.

SUBSECRETARIA DE

Propone la política del Gobierno Federal en

HACIENDA Y CREDITO
PUBLICO

materia de crédito Público de la Administra-
ción Pública Federal, y de sus asignaciones
presupuestales en materia de deuda pública.

**2.1.3 Esquema comparativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
hasta 1992, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir de 1993.**

1992	1993
Oficialía Mayor	Continúan Igual
Procuraduría Fiscal de la Federación	
Tesorería de la Federación .	
Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público	
Subsecretaría de Normatividad y Control Presupuestal	Se fusionan y forman la Subsecretaría
Subsecretaría de Programación y Presupuesto	Egresos.
Subsecretaría de Ingresos	Permanece aún, pero además se crea la Dirección General de Interventoría Fiscal Internacional
Subsecretaría de Asuntos Financieros Internacionales	Desaparece.

Subsecretaría de Desarrollo Regional

Pasa a formar parte de
la Secretaría de
Desarrollo Social.

2.1.4. Constitución y Funciones de la Subsecretaría de Ingresos, publicada en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1993.

En éste tema veremos los cambios que ha sufrido la Subsecretaría de Ingresos en sus políticas, objetivos y funciones.

LA SUBSECRETARIA DE INGRESOS.- Es la encargada de la recaudación de ingresos provenientes de impuestos, derechos, aprovechamientos y demás ingresos incluyendo los que se generan por operaciones de comercio exterior.

Propone también modificaciones a la Legislación Fiscal Federal para evitar la doble tributación en el plano nacional e internacional.

Es pertinente señalar que desde el 1o. de julio de 1997 se denomina Servicio de Administración Tributaria

Además vigila las obligaciones primarias de los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones en función de la recaudación.

También lleva a cabo la función fiscalizadora para que los pagos se hagan correctamente y atiende necesidades de complimentación legal que tienen los contribuyentes y la autoridad administrativa.

Para cumplir sus funciones la Subsecretaría de Ingresos, hasta 1992, estaba dividida en 3 niveles: *Central, Regional y Local*.

La división de tareas que existía era de carácter funcional por lo que se estructuraba por áreas: Recaudación, Auditoría, Técnica, etc.

Para 1993 esta estructura por niveles sigue estando vigente, pero se presentan algunas modificaciones importantes que ahora veremos.

2.1.4.1. A nivel Central.

Se encuentra constituido por:

Cuatro Direcciones Generales:

DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS

DIRECCION GENERAL DE INTERVENTORIA

DIRECCION GENERAL FISCAL INTERNACIONAL

DIRECCION GENERAL DE PLANEACION Y EVALUACION

Cuatro Administraciones Generales:

ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION

ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

ADMINISTRACION GENERAL JURIDICA DE INGRESOS

ADMINISTRACION GENERAL DE ADUANAS

Dos Coordinaciones:

COORDINACION GENERAL CON ENTIDADES FEDERATIVAS

COORDINACION GENERAL DE ADMINISTRACION

2.1.4.2 A nivel Regional.

Es en el Nivel Regional en donde se dan los cambios más importantes, pues las coordinaciones de Administración Fiscal dejan de existir como tales. En su lugar, cada Administración General tiene una Administración Regional que la represente.

Así tenemos las Administraciones Regionales del:

-Noreste

-Noroeste

-Golfo Pacífico

-Sur

- Norte Centro
- Occidente
- Centro
- Metropolitana

Estas Administraciones Regionales ejercerán funciones internas de supervisión, coordinación y dirección respecto de las Administraciones Generales.

2.1.4.3 A nivel Local.

En el nivel local al igual que en el regional se presenta un desdoblamiento de las áreas sustantivas de la Subsecretaría de Ingresos, con la diferencia de que en éste nivel las funciones son únicamente operativas y está constituida por 65 Administraciones Locales de cada una de las áreas siguientes:

- Recaudación
- Auditoría Fiscal Federal
- Jurídica de Ingresos
- Aduanas

A continuación se presentan las funciones que cada una de ellas deben realizar.

ADMINISTRACION LOCAL DE
RECAUDACION.

Compete a las Administraciones Locales de Recaudación entre otras las siguientes facultades:

- Llevar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes.
- Orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Recibir de los particulares las declaraciones, avisos, manifestaciones y demás documentación relativo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Notificar cuando corresponda, las resoluciones que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitud de informes y otros actos administrativos.
- Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda.
- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados.
- Ordenar y practicar el embargo precautorio por la no presentación de declaraciones en los plazos respectivos o para asegurar el interés fiscal.
- Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones.

- Tramitar y resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco o cuando legalmente así proceda; así como para orientarlos en la forma de solicitarlas.
- Tramitar y resolver en los casos concretos, las solicitudes de estímulos fiscales.
- Tramitar y resolver las solicitudes de autorización de disminución de pagos provisionales de contribuciones.
- Imponer las multas por infracción a las disposiciones fiscales, en la materia de su competencia.

ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL.

Compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal entre otras las siguientes facultades:

- Ordenar y practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal.
- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones; para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.
- Revisar las declaraciones de los contribuyentes en materia de impuestos, derechos, aprovechamientos y accesorios de carácter Federal.
- Requerir a los contribuyentes responsables solidarios y de terceros con

- ellos relacionados, para que exhiban y en su caso proporcionen la contabilidad, declaraciones y avisos, datos, y otros documentos e informes.
- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal estancia en el país.
 - Autorizar a los Contadores Públicos Registrados para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de su competencia
 - Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos u omisiones imputables a éste, conocidos con motivo de la visita domiciliaria que practique.
 - Estudiar y resolver las objeciones que se formulen respecto a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y dictar las resoluciones que procedan en ésta materia.
 - Imponer las multas por infracción a las disposiciones fiscales, en las materias de su competencia.
 - Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia.

ADMINISTRACION LOCAL JURIDICA

DE INGRESOS

Compete a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, entre otras las siguientes facultades:

- Aplicar en las materias de su competencia, las reglas generales y los criterios establecidos por la Administración General Jurídica de Ingresos respecto de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal.
- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales.
- Resolver los recursos administrativos hechos valer, contra actos o resoluciones de ella misma, de las Administraciones Locales de Recaudación o de Auditoría Fiscal, o de las Aduanas, de su misma circunscripción territorial, o de las unidades administrativas que de ella dependan.
- Autorizar, previamente, los regímenes temporales de importación y exportación de mercancías.
- Prestar a los contribuyentes el servicio de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como, de los procedimientos y formas para su debida observancia.
- Mantener consulta permanente con los órganos representativos de los contribu-

yentes para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y apoyar a los
sindicos de los contribuyentes para el mejor desempeño de sus funciones.

CAPITULO III

DERECHOS Y OBLIGACIONES EN MATERIA FISCAL

3.1 Derechos y obligaciones de los contribuyentes

Es muy importante destacar que las disposiciones fiscales en particular, tales como el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley Aduanera, la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, así como sus respectivos Reglamentos, y no solo las disposiciones fiscales que se han precisado ya, sino que además todas las

disciplinas que en materia de Derecho existen; parten de un tronco común, esto significa que el Derecho se rige jerárquicamente; en primer término por nuestra CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, recordando que nuestra Ley fundamental fue promulgada el 5 de febrero de 1917.

Nuestra Carta Magna quedó constituida en dos partes, quedando de la siguiente manera:

DOGMATICA

En ella se establecen las llamadas Garantías del gobernado que regulan las relaciones entre los individuos y el Estado, y se hallan comprendidas en los primeros veintinueve artículos de la Constitución, destacando la Declaración de los Derechos sociales en sus numerales 3, 27 y 123.

ORGANICA

Se establece la existencia del Estado, del Gobierno y de sus poderes públicos, encontramos que los preceptos Constitucionales se refieren a esto son: 39, 40, 41, 49, 73, 89, 104, 115 y 136.

Nuestro documento Constitucional quedó conformado en su totalidad por 136 artículos, 9 títulos y 19 transitorios.

3.1.1 Fundamento Constitucional en el que se establece el carácter obligatorio para contribuir al gasto público.

El precepto Constitucional del que emanan nuestros derechos y obligaciones en materia fiscal; como Contribuyentes es el;

Artículo 31.- Son Obligaciones de los mexicanos...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes, siendo la disposición medular en lo que a derechos y obligaciones fiscales existe, de ahí que se deriven las siguientes:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

fracción VII.- Imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y
fracción XXIX.- Establecer contribuciones sobre el Comercio Exterior .

Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

fracción IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

fracción V.- Prohibir, ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

fracción VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o

extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiere inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

fracción VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118.- Los Estados tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

fracción I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y/o exportaciones.

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivo de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresen las fracciones VI y VII del artículo 117. El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio

Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el Comercio Exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

3.1.2. Disposición Fiscal que regula dicha obligación

Ahora bien, una vez que ya se determinó cuál es la disposición que nos rige jerárquicamente en primer término, encontramos que existen leyes que se han creado para cada una de las ramas del derecho y que en el caso que nos ocupa, la materia fiscal, se encuentra regulada primordialmente por el Código Fiscal de la Federación que es el que básicamente va a llevar la directriz en la relación estado- contribuyente y viceversa, así como se observó en el primer caso, en el que de Nuestra Constitución parten las diversas legislaciones, aquí sucede exactamente lo mismo, ya que si bien el Código Fiscal de la Federación ocupa nuestra atención, en virtud de que va a regular en lato-sensu de las situaciones fiscales, para ser más claros, hay diversas legislaciones que también prevén la materia fiscal solo que esta vez en estricto-sensu, ya que son específicas y determinadas como son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor

Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto sobre producción y Servicios y sus respectivos Reglamentos.

Es en el Código Fiscal de la Federación en el TITULO I, en su artículo 1o., en el que se prevee la obligación de contribuir al gasto público señalando que: las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. *Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes

3.1.3 Clasificación de las Contribuciones y momento de su causación.

Y ya que de este precepto parte la obligación a contribuir, señalaremos entonces que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

3.1.3.1 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, de las Contribuciones de Mejoras y de los Derechos previstas en este artículo.

3.1.3.2. 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.

3.1.3.3. Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

3.1.3.4 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 las Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en el Código Fiscal de la Federación se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o. del Código señalado.

Existen otro tipo de ingresos que de ninguna manera se pueden considerar como contribuciones tal es el caso de los aprovechamientos ya que son los ingresos que tiene el Estado por funciones derecho público, distintos de las contribuciones, ya que dichos

ingresos se derivan de financiamientos, y de los que obtenga de organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Otro caso son los productos siendo las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento enajenación de bienes del dominio privado.

3.1.4 La Rigidez y la Flexibilidad de las disposiciones fiscales.

En la práctica es muy frecuente escuchar a los Contadores Públicos y a los Contribuyentes como repetición de lo que los primeros dicen, en razón de que las disposiciones fiscales son muy rígidas y que ello da lugar a atropellos por parte de la autoridad a través del llamado terrorismo fiscal, esto es cierto en parte, toda vez que es comprensible que a un Contador Público se le presenten dificultades para poder entender un tanto a la Ley, existiendo una serie de razones de por medio, principalmente por la naturaleza de su carrera, ya que es administrativa, situación que va inherente a la materia fiscal, no obstante lo anterior también es indispensable tener razonamiento analítico y porqué no, jurídico de las cosas para poder entender correctamente el aspecto legal de esta materia que va evolucionando día a día, dándose así constantes cambios a través de la miscelánea fiscal haciendo agotadora la tarea de estarse actualizando, sin mencionar que las cargas de trabajo nos lo impiden, este problema se acentúa cuando en la Ley se presenta ciertas lagunas, que en determinados casos se solventan de conformidad con lo

dispuesto por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación y en otros tantos no, es decir, que las disposiciones que no se refieran al Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y falta de disposición fiscal expresa se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, este precepto será analizado a fondo en lo subsecuente, dichas lagunas hacen que en reiteradas ocasiones no se comprendan con exactitud lo que el legislador nos propone en las disposiciones, ó simplemente nuestra profesión oficio y en general la actividad que desarrollamos es incompatible con el aspecto numérico-contable, y digo numérico por la sencilla razón que sin darnos cuenta nos aterran los números que se vinculan inmediatamente con la materia fiscal, motivo por el cual el Fisco ha pretendido dar facilidades a los contribuyentes y precisión en sus trámites, y por último, y como consecuencia de todas las razones que se señalaron anteriormente, resulta preocupante cuando el contribuyente contrata los servicios profesionales de su contador para evitar errores u omisiones, aquí quisiera manifestar que en el área de Asistencia al Contribuyente tuve la oportunidad de observar y palpar de cerca el sentir de los Contribuyentes respecto a la problemática que se enfrentan para poder cumplir oportunamente con el pago de sus impuestos, sin que se considere como un ataque personal, sólo son los comentarios que se obtienen en la práctica diaria, pero que en lo particular ha sido un mal que indirectamente perjudica al Contribuyente, y sin necesidad de desviarnos del tema, dicho sea con todo respeto para los que enaltecen su profesión ya que todavía hay sus honrosas excepciones y no pretendo generalizar, solo que como en

todos los lugares y en todos los oficios y profesiones hay personas que desconocen el significado de la ética profesional ya que con la mala fe del mundo se aprovechan y en muchas ocasiones no enterando los impuestos que su cliente les confía y dicha omisión corre por cuenta del contribuyente siendo menester recordar que el obligado ante la autoridad es el contribuyente motivo por el cuál la autoridad desconoce al Contador como responsable, ya que la Ley especifica cuales son los casos en los que se señala al Responsable Solidario, mismos que sólo como referencia lo encontramos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en éstos casos no se ha legislado en materia fiscal para que la responsabilidad claro en los casos perfectamente comprobados en los que el Contador actuó de mala fe sea el Responsable directo y no solidario, ya que si bien es cierto de que al Contribuyente no se le exime del cumplimiento de la Ley por ignorancia, también es cierto de que por esa razón contrató los Servicios Profesionales de su contador, en conclusión el Responsable Directo es el Contribuyente siendo El quien dé cuenta de los impuestos omitidos ante la Autoridad Fiscal y si quisiera deslindar responsabilidad sobre el Contador Público tendrá que hacerlo en la vía Penal Federal, lo ideal es que tratemos de compenetrarnos con ésta materia o en su defecto encontrar a alguien que sea capaz y honesto para llevar nuestra contabilidad.

Como se observó muchas son las razones que nos orillan a una mal llevada contabilidad, eso sin contar a la negligencia que nos aqueja; sin embargo la postura que tomamos en el momento que la autoridad ejerce la vigilancia en el cumplimiento de obligaciones ó de una revisión, por lo general es negativa, aún cuando ya vimos que hay

ciertos rasgos que nos afectan, sin perder de vista también los vicios por parte de la autoridad, pero que regularmente decimos que la culpa de todo la tiene el Gobierno, y es lo que finalmente tomamos de escudo y de estandarte para justificarnos de nuestros errores u omisiones ante el fisco, solo que el hecho es hacer un acto de conciencia que todos debemos contribuir para los gastos públicos, pero esta situación nos arroja a un precepto del que también nos asimos cada vez que hay que decir que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta y es precisamente aquí donde quería llegar para que podamos analizarlo y desvirtuar con bases ya sea en su totalidad o por lo menos parcialmente, el artículo 5o del Código Fiscal de la Federación que en su primer párrafo a la letra dice:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Bien, bajo esta primera parte del precepto queda claro que la aplicación estricta opera únicamente para casos específicos, solo para tener una idea a que se refieren estos últimos conceptos en una forma genérica, solo tenemos que hacer los siguientes cuestionamientos :

SUJETO

¿ Quienes? En Impuesto al Valor Agregado son las

personas físicas y morales que en territorio nacional realice las actividades que se señalan en el objeto, en Impuesto sobre la Renta serán las Personas Físicas y Morales que sean residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, así como los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento base fija en el País, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, y por último los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de la riqueza situada en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el País, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos.

OBJETO

¿ Qué actividades? Por ejemplo para I.V.A. son 4 la enajenación de bienes, la prestación de Servicios independientes (Honorarios) cuando se otorgue el uso o goce temporal de bienes (Rentas) y cuando se importen bienes o servicios, excepto la exportación que es una actividad exenta.

BASE

¿ Sobre que cantidad?

TASA, CUOTA O TARIFA

¿ Que proporción? ¿ Cuanto? Ejemplo: En I.V.A.

Es la tasa del 15% y exentos, en I.S.R. la tasa es del 10% y 20% solo en los casos de honorarios esporádicos, que son los que más se conocen sin embargo existe la tasa más alta que es del 34% para el Régimen General de Ley, a los asalariados no tienen tasa se calcula conforme a la tabla del artículo 80 y 80-A y para la Declaración Anual con la tabla del Artículo 141 y 141-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y así solo por mencionar ejemplo, en Impuesto al Activo la tasa es del 2% habiendo casos excepcionales para cada impuesto.

Del análisis del anterior precepto se desprende que solo van a ser de aplicación estricta las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, en tratándose del Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa, de las que señalen sus excepciones y finalmente las que fijan infracciones y sanciones, hasta ahí es todo lo que debe comprender la aplicación estricta, sin embargo la segunda parte del precepto opera la interpretación jurídica que a la letra dice:

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Es así como se desvirtúa aquella frase estereotipada de que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, ya que como se desprende de este segundo párrafo del artículo 5o del Código Fiscal de la Federación, existen algunas excepciones a esta frase, tales son aquellos casos que por exclusión no encuadren dentro del primer párrafo del citado artículo., se aplicará cualquier método de interpretación jurídica. ¡Ah, luego entonces si se aplica la interpretación jurídica! y a falta de norma expresa por supletoriedad se aplicarán disposiciones del derecho federal común siempre y no se contraponga con la naturaleza del derecho fiscal. La pregunta sería ¿ Cuales serían estos casos ? Bueno, uno de estos casos es el que se citaba con antelación cuando una de las razones que obstaculizan el entendimiento en la materia fiscal son las lagunas que presenta la Ley de la materia que como se observa se aplicarán las disposiciones del derecho federal común , sin embargo no hay que perder de vista y no confundirnos en los casos que exista laguna en las diversas legislaciones fiscales, llámese Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc... las disposiciones que se aplican supletoriamente son las del Código Fiscal de la Federación, en conclusión en esta segunda parte del precepto denotamos la elasticidad de la Ley.

CAPITULO IV

DELITOS FISCALES

4.1 El ilícito Fiscal como figura jurídica

El delito primordialmente es una figura jurídica que regula el derecho penal bajo las siguientes connotaciones.- Es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, en tratándose de la materia fiscal queda configurado en el ámbito de validez y jurisdicción Federal, sinónimo a este término se encuentra el ilícito, que Constitucionalmente se prevee en el artículo 5o en el que señala que a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos,

siendo estos últimos los permitidos por la Ley y los ilícitos los que no lo están, luego entonces aquel que realice actividades en materia fiscal que no estén permitidas por sus leyes, por lógica deducción cometen Delito Fiscal a su vez será sancionado por las mismas, por otro lado también podemos referirnos a éste último como infracción por lo que todas las ideas en conjunto nos desembocan a la siguiente conclusión: " Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales." ¹

4.1.1 Consideraciones Generales

Por lo que se refiere a la naturaleza del ilícito fiscal ,doctrinariamente existen dos corrientes antagónicas, en ambas se refieren al delito y a la contravención, en una de ellas consideran que estos últimos conceptos son sustancialmente idénticos ya que sólo existe un solo tipo de ilícito con idéntica naturaleza pero con diferencias de accidente, señalan también que el derecho tributario penal es una simple rama del derecho penal general, con carácter excepcional o especial, mientras que en la otra corriente doctrinaria los conceptos citados con antelación tienen una naturaleza distinta, con diferencias sustanciales,

¹ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p. 861

originando con ello un derecho tributario administrativo, estrictamente convencional con autonomía científica.

4.1.1.2 Concepto Jurídico de Sanción y Pena

Se dice que la creación de una norma es para la observancia de los mandatos que contiene, de no suceder así, en el caso de las normas jurídicas, se origina una reacción con el fin de hacerla cumplir ya sea a través de la intervención de la autoridad, llamado también en cumplimiento forzoso o bien en la aplicación de una pena.

Cuando se violan las normas del orden jurídico, se está cometiendo una infracción o un ilícito que generalmente se clasifican en ilícitos civiles y penales y se distinguen por la distinta responsabilidad que generan. En tratándose de los ilícitos civiles provocan el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño, en cambio, en los ilícitos penales se produce la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo represivo e intimidatorio

Así mismo en las infracciones se distinguen tres tipos:

A).- Aquellas que violan bienes jurídicos individuales sin que se afecten los bienes jurídicos de la colectividad, por ejemplo el cumplimiento de un contrato.

B).- Las que afectan a un individuo en lo particular, pero al mismo tiempo afectan bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho, por ejemplo: Un robo.

C).- Los que lesionan directamente a la colectividad organizada en el Estado, e indirectamente afectan a personas individuales, las primeras constituyen ilícitos civiles y las segundas ilícitos penales.

Las sanciones para los ilícitos civiles son la nulidad, el cumplimiento forzoso y la indemnización, teniendo una finalidad compensatoria o reparatoria del daño causado, vía cumplimiento o vía de pago de daños, en cambio la sanción para los ilícitos penales consiste en una variedad de actos cuyo común denominador es que tienen una finalidad o un efecto represivo, intimidatorio, punitivo, por ejemplo: la cárcel, la multa, el decomiso.

Hay que distinguir entre los términos sanción y pena.- Sanción es un género, que comprende a la pena. La Sanción stricto-sensu, es la que tiene finalidad reparatoria. La Pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo.

Llevado ya al terreno fiscal, la infracción tributaria es toda violación de las obligaciones que tiene un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración, en dichas infracciones el ofendido es primordialmente la colectividad organizada jurídicamente en el Estado y colateralmente pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo: Cuando

el Estado no percibe ingresos, que de haberse obtenido se destinan para la realización de sus funciones.

Las infracciones tributarias se relacionan con dos especies de obligaciones, ellas son las Sustantivas y las Formales. Un tipo de infracción Sustantiva, la más grave puede ser el que no cumpla con la obligación tributaria, dicho en otras palabras, que no entere los impuestos o lo haga tardíamente, trae aparejado la pérdida de recursos para el Estado, pero además, la infracción puede consistir en la falta de cumplimiento de los deberes formales (de hacer, de no hacer, de tolerar) que mandan las normas fiscales, dichos deberes se encuentran vinculados teológicamente con las obligaciones sustantivas, esto genera la pérdida de recursos para el Fisco o su recepción tardía.

Las sanciones tributarias que pueden aplicarse a las infracciones como consecuencia traen la simple indemnización al Fisco del daño causado, voluntariamente o a través del procedimiento administrativo de ejecución forzosa, en el que el obligado entrega al Fisco la cantidad de dinero, equivalente a la exacta prestación fiscal omitida, adicionando los recargos omitidos de conformidad con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, y específicamente sus párrafos octavo y noveno así como también el artículo 21 del Código citado, aquí es menester señalar que no solo podemos decir que el obligado siempre va a ser el particular, también lo puede ser el Fisco por ejemplo en los casos en que el Contribuyente solicita la devolución del impuesto que manifiesta tener saldo a favor, bien sea el resultado de un acreditamiento en I.V.A., o de deducciones en

I.S.R., cualquiera que sea la causa el Fisco está obligado a resolver la devolución en los términos que establece el Código en su artículo 37 , relacionado con el 17-A, y menciona el 37 puesto que es el plazo que tiene la autoridad para resolver cualquier promoción en forma genérica, cabe destacar que esto parte del artículo 8o Constitucional, en el que se establece la obligación que tienen los funcionarios y empleados públicos de respetar el ejercicio del derecho de petición, aún cuando la respuesta del mismo no implique que la autoridad resuelva en sentido afirmativo, sino que esto únicamente opera para que la autoridad conteste ya sea en ese sentido o negando es decir que se reserva el derecho de dilucidar si dicha petición se apega o no a derecho, siempre que dicha petición se haya formulado por escrito, de manera pacífica y respetuosa, que en materia política se limita el uso de ese derecho solo a los ciudadanos mexicanos, y a dicha petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad, que en breve término debe dar a conocer al peticionario, en materia fiscal dicha petición deberá reunir los requisitos de los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación, y si bien es cierto que el artículo 37 del multicitado Código establece el plazo de tres meses para resolver las promociones, también lo es que para la devolución de impuestos la administración local de recaudación aplica criterios de normatividad interna que establece plazos que de acuerdo al artículo 35 del Código citado con antelación, genera derechos a los particulares, dicho plazo se abrevia para algunos trámites como por ejemplo para la devolución del Impuesto al Valor Agregado, la autoridad divide las devoluciones normales, cuyo plazo para devolver es de dos meses y medio, las segundas son las que presentan declaratoria de contador público, para éstas el plazo es de mes y medio y por último las que presentan fianza el plazo

máximo para devolver es de 40 días hábiles, y por si esto fuera poco agrupa todavía además a las empresas Altamente Exportadoras (ALTEX), resuelve en un plazo de 5 días hábiles, sin embargo si la autoridad resuelve fuera de estos plazos la Autoridad también tiene la obligación de devolver la cantidad solicitada, la actualización que se aplica a partir de la fecha de presentación de la Declaración, aplicando el artículo 17-A del mismo Código, además los recargos a cargo del fisco, claro aquí es importante destacar que como la Autoridad que resuelve es la Administración Local de Recaudación, de acuerdo al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no tiene facultades de revisión, la que lo tiene es la Administración Local de Auditoría con fundamento en el artículo 95 inciso B fracción IV, la Autoridad se reserva los derechos de revisión, puesto que autoriza sin prejuzgar la veracidad de los datos aportados por el Contribuyente es decir, de fondo la procedencia de tal o cuál devolución, claro en los casos en que la autoridad detecta la improcedencia, la niega automáticamente, pero si por error la autoriza se le revierte al contribuyente la obligación de pagar al Fisco el importe de la devolución, la actualización y recargos, así que más le valiera al contribuyente promover bien, por eso el sentir de los contribuyentes que mejor olvidarse de ello, si las consecuencias van a ser peores, claro aquí enunciamos por citar un ejemplo al Impuesto al Valor Agregado, que tiene varios plazos que vimos ya que por normatividad interna que genera derechos a los particulares dichos plazos son válidos, para distinguir a partir de cuando opera la aplicación de actualización y recargos pero estas últimas figuras operan para cualquier tipo de impuestos, todo lo anterior se desprende en virtud de que el Fisco no siempre es el afectado, también comete infracciones, otras que pueden ser no

solo de no hacer como las que se vieron o hacerlo en forma tardía, sino que también pueden representar una molestia, claro la molestia no entendida desde el punto de vista de llevar a cabo una revisión o solo una vigilancia de obligaciones ya que está la Autoridad debidamente facultada para ello, sino entendiéndose como una transgresión cuando la Autoridad determina un crédito improcedente, en el que deje en estado de indefensión al Contribuyente y llegue al Embargo o hasta en casos de pérdida de libertad, que para tranquilidad del Contribuyente cuenta en materia fiscal con el recurso de revocación, previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, señalándose en el artículo 117 del mismo ordenamiento los casos en los que procede.

Sin desviarnos del caso en que la Autoridad impone al infractor las sanciones que hacen que el obligado sufra un castigo, es decir que no solo va en vía del cobro de la deuda pecuniaria, sino al castigo, intimidándolo para hacerlo desistir de cualquier intento de infracción, dichas sanciones pueden ir desde la privación de la libertad, el decomiso de bienes la aplicación de multas, adquiriendo así el carácter de penas. Es decir de la dogmática jurídica antes esbozada, se desprende que cuando existe un interés moratorio se califica como sanción, sin embargo cuando esta se traduce en un interés moratorio punitivo, el Legislador le sigue llamando sanción cuando esta debería denominarse pena, con las consecuencias jurídicas que dicha tipificación acarrea, por ejemplo: En Italia se dan casos de que ciertas multas no se consideran por su legislación como penas, sino como sanciones, con sus consecuencias jurídicas que conlleva su clasificación.

En México coincide generalmente la clasificación que hace el legislador con la doctrina, conceptuándose así las penas que tienen ese carácter, solo es el caso de los recargos, que como se advirtió anteriormente son los intereses moratorios en este caso a cargo del obligado, por pagos efectuados fuera de plazo, es una pena que está clasificada como mera sanción indemnizatoria.

Para determinar la diferencia entre el ilícito civil y el ilícito penal atendiendo a la estructura formal es la tipicidad, en el caso de los ilícitos civiles no necesitan ser tipificados, de hecho no lo están en la mayor parte de los casos, en los ilícitos penales se dice que la tipicidad es fundamental.

Finalmente podemos señalar que en materia tributaria es posible que en un caso de infracción el legislador aplique adicionalmente a la sanción civil una sanción penal.

4.1.1.3 Infracciones, faltas o contravenciones

En sentido lato, Infracción es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales. para Royo, solo las infracciones son aquellas violaciones cuya sanción es la de una pena. El Capítulo I del Título IV de nuestro Código Fiscal de la Federación se titula de: infracciones y el Capítulo II : De los Delitos Fiscales.

En las infracciones tributarias existen dos diferentes especies: Los Delitos y las Infracciones en estricto sentido, llamándole también en la Doctrina Mexicana y en la Extranjera con otros dos vocablos: faltas y contravenciones, teniendo este último poco uso en la literatura mexicana, mientras que el Código Fiscal de la Federación tiene el inconveniente de utilizar el vocablo genérico para la especie.

Entre las infracciones, las faltas y las contravenciones, y los Delitos no existe una diferencia sustancial, es más podemos decir que un acto puede tener ambas categorías simultáneamente. En conclusión en el Derecho Mexicano las infracciones, faltas y contravenciones son las infracciones en latu sensu, mismas que son determinadas y sancionadas por la Autoridad Administrativa y que tienen como sanción penas distintas a la privación de la libertad.

Para Sainz de Bujanda las contravenciones son " un estudio descriptivo de las infracciones tributarias y de las sanciones inherentes a ellas ofrece, pues, escasas dificultades conceptuales. Bastaría analizar pacientemente las normas reguladoras de cada tributo y aquellas otras que se refieren, con carácter de generalidad, a todo el ordenamiento tributario, o a determinados sectores del mismo, para hacer un repertorio de posibles infracciones, que podrían ser clasificadas con arreglo a criterios técnicos: por su gravedad, por el medio empleado para realizarlas, por el tipo de sanción impuesto, por la

naturaleza del bien jurídico lesionado, o por cualquier otro de los que normalmente se emplean en la dogmática jurídica del delito".²

La afirmación anterior se aplica en gran parte del Derecho Mexicano, ya que en efecto, el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación de 1981 establece que se consideran infracciones fiscales las que se califiquen como tales "así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos". En los anteriores Códigos de 1938 y 1967 se vertían varios artículos con varias listas de infracciones que podían cometer los sujetos pasivos, las autoridades y los terceros, cada una ellas concluía con una disposición que a la letra decía "Violar otras disposiciones fiscales en forma no prevista en las infracciones precedentes", es decir cualquier violación o transgresión a cualquiera otra norma o disposición fiscal constituía también una infracción que era también punible, también aunque con redundancia era frecuente que cada regulación de cada impuesto contenían su propia lista de infracciones y de sanciones, en la actualidad ha caído en desuso quedando pocas con estas características.

En el Código Fiscal de la Federación de 1981 se agrupan de la siguiente manera:

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p. 866.

Infracciones que tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, Artículo 76.

Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, Artículo 79.

Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, Artículo 81.

Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, Artículo 83.

Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, Art. 85.

Infracciones cometidas por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, Artículo 87.

Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, Artículo 89.

La Doctrina clasifica las contravenciones fiscales de la siguiente manera:

I.- Por violación al derecho objetivo.- Cuando se viola el Derecho objetivo, se lesiona al interés general de que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la Ley, lo anterior ocurre en las infracciones a deberes formales de la obligación tributaria. Inclusive se señala que en algunos casos se

producen violaciones de normas objetivas, sin previa existencia de un vínculo jurídico entre el infractor y el ente público.

II.- Por violación del Derecho Subjetivo.- Este tipo de infracciones lesionan otro bien jurídico, que es el *Derecho Subjetivo del ente sujeto activo de la relación jurídico-tributaria*, estos casos se presentan en todos los ilícitos cuya conducta consiste en dejar de pagar ó en pagar extemporáneamente la prestación tributaria, esto no significa que adquiera por ese hecho la naturaleza de ilícito civil, pues es realidad un ilícito tributario; omisión o defraudación.

III.- Por la existencia o inexistencia de perjuicio económico.- En esta clasificación se atiende a la existencia o inexistencia de un perjuicio económico que reside en el Estado como consecuencia de la infracción, debiéndose entender por perjuicio que éste sea directo, puesto que indirectamente el perjuicio recae en el Estado. En este tipo de clasificación, existe una subclasificación en:

a).- Las que producen un perjuicio económico son las llamadas materiales o también llamadas sustanciales y consisten en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente al Fisco las prestaciones tributarias que se le deben.

b).- Aquellas que no producen un perjuicio económico se conocen también como formales y consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la

Administración, como la falta de cooperación en el suministro de informes o en la práctica de visitas domiciliarias, falta de producción de avisos o de presentación de declaraciones, etc.; estas no producen un perjuicio económico al Fisco.

IV.- Por la presencia o ausencia de intencionalidad.- En principio se proclama que todas las infracciones deban ser voluntarias como dice Sáinz de Bujanda, " la gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones o defraudaciones, es decir por no dar a conocer al Fisco en toda su plenitud los hechos imponible, consisten incuestionablemente, en acciones u omisiones voluntarias". Y Quijano Riapollés, expresa que " a falta de una noción positiva de la culpabilidad, su condición del elemento de delito se reconoce generalmente por los tratadistas, dentro de la definición del Artículo 1o en el adjetivo plural de "voluntarias" añadiendo a las acciones u omisiones penadas por la Ley. Como es sabido, se ha discutido, incluso en la Doctrina penalista acerca de si el mencionado adjetivo "voluntarias" debía, en todo caso, ser equiparado a "intencionales o dolosas". El precepto citado en el Artículo 71, inciso 1, de la Ley General Tributaria Española, que dice: " Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias."

Este tipo de infracciones se subdividen por:

a).- Su culpabilidad.- Que son aquellas infracciones voluntarias consideradas como dolosas y culposas y aquellas que no requieren voluntad, se conocen como objetivas o formales.

b).- En infracciones dolosas.- Los Tipos Penales tienen dos formas: el dolo y la culpa.

Para que haya dolo es necesario que la voluntad del autor del ilícito esté dirigida al resultado de no cumplir con la obligación o de omitirla, o que al menos exista en el autor una representación de dicho resultado, en el primer caso el dolo es directo y en el segundo es eventual. En el caso de los delitos como la defraudación fiscal y el contrabando, siempre llevan aparejado el dolo, la evasión por la tanto como contravención es también dolosa.

En las I jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales celebradas en Portugal en 1967, se analizó el ilícito tributario con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye una infracción punitiva, no estima conveniente la formulación de presunciones legales de culpabilidad de carácter genérico, sólo de carácter excepcional, en relación con determinadas infracciones, sin que en ningún caso se elimine la posibilidad de prueba en contrario por parte del contribuyente. En las infracciones tributarias que se agotan con la mera inobservancia de un deber, con independencia de cualquier evento, el dolo y la negligencia se refieren a aquella inobservancia. También existe la negligencia punible aún

cuando el agente al cometer la infracción, no supiera que la está cometiendo; sin embargo la misma debe ser apreciada en función de las posibilidades concretas de que el agente dispone para evitar la infracción que le es imputada.

c).- Infracciones culposas.- La culpa es una mera actitud de negligencia o imprudencia, pero sin intención dirigida al resultado antijurídico y ante el silencio de la Ley hay que desprender que las infracciones que no son dolosas, son culposas. La culpa puede ser grave o leve así como también las infracciones y quedará a discreción de la autoridad aplicadora de la sanción la que estime la gravedad o levedad de la infracción.

d).- Infracciones Objetivas o formales.- Se llaman así a las infracciones cuya producción no requiere de la voluntad culposa o dolosa del infractor, este tipo de infracciones el Derecho Objetivo no las toma en cuenta para nada, existiendo oposición en la Doctrina para la aceptación de estas infracciones.

Sáinz de Bujanda expresa que cree que "el problema se reduce a medir el grado de culpabilidad del sujeto agente y a determinar el grado de dificultad del sujeto agente y a determinar en función de su culpabilidad la sanción aplicable... Lo que acontece es a su juicio, que cierto tipo de infracciones, que suponen levísimas conculcaciones a la norma tributaria pueden ser fruto de olvidos o faltas de diligencia en el cumplimiento de los deberes formales, pero entiende que la negligencia por pequeña que sea, implica siempre una mínima culpabilidad, en cuanto que todo ciudadano, al menos esta es la presunción

del ordenamiento jurídico, ha de suponer la máxima diligencia en conocer sus deberes tributarios; formales y materiales y en cumplirlos." ³

Por otra parte Royo escribe que " será muy difícil probar en dichos supuestos la no subsistencia de un mínimo de negligencia o imprudencia en el cumplimiento de los deberes tributarios, aunque esta negligencia se manifieste en la simple ignorancia de la norma que impone dichos deberes", por otra parte señala también que" no existen, a mi juicio, infracciones tributarias, involuntarias, aunque sí las hay no dolosas o maliciosas. Las infracciones leves de deberes formales por lo general, son ciertamente, en muchos casos, fruto del error o de la falta de información; pero el error o la ignorancia provienen, así lo preceptúa el legislador, de una falta de diligencia que se reputa culpable y, como tal, punible". ⁴

V.- Según el sujeto agente.- Este puede ser cometido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, o bien por terceros.

VI.- Según la modalidad de la conducta del sujeto agente.- Siguiendo este criterio las infracciones se clasifican en acciones y en omisiones. Las omisiones pueden referirse a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva, ó en su cumplimiento

³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p.870

⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p.870

extemporáneo, a la falta de cumplimiento de deberes formales. Las acciones se refieren a deberes formales o bien a violación de prohibiciones.

4.1.1.4 Autoridad sancionadora de las contravenciones

En todos los países del mundo el Poder Administrativo debe tener facultades para determinar y castigar las faltas o contravenciones, por lo tanto en todos los sistemas jurídicos se ha aceptado la existencia del poder sancionador de la Administración Fiscal. En México, desde antes de la Independencia hasta la fecha, las leyes han otorgado esa facultad sancionadora a la Administración y esta la ha ejercido sin que en realidad se haya controvertido intensamente ni haya llegado esa controversia al terreno de la práctica en forma importante, pero sin lugar a duda que la deficiente redacción del artículo 21 Constitucional ha dado margen a una controversia doctrinal respecto a que si bajo el régimen de la vigente Constitución tiene facultad sancionadora la Administración Fiscal. Respecto al Fundamento Doctrinal del poder sancionador administrativo se dice que en la Doctrina extranjera se han ofrecido diversos conceptos para fundar el poder sancionador de la Administración.

Garrido Falla expresa que "su fundamento es paralelo al que justifica la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos: ni la Administración tiene que

recurrir a los tribunales civiles ordinarios, ni tampoco a los tribunales de la jurisdicción penal".⁵

Para otros autores la potestad sancionadora de la Administración deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo, o constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad. Entre otros Villegas Villalvazo señala: "la potestad sancionadora de la Administración es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. De acuerdo con este autor, la potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un complemento de la potestad imperativa, ya que esta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias".⁶

Serra Rojas, en México, la funda en la facultad ejecutiva del poder ejecutivo para la ejecución de las resoluciones administrativas. Y Lomelí Cerezo concluye que "la potestad sancionadora, como medio de ejercer la acción directa, o de oficio, de la Administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y

⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p.871

⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p.871

derivado de la soberanía misma del Poder Público, es una institución que tiene carta de naturaleza en la teoría y la práctica del Derecho Administrativo moderno".⁷

El Poder Administrativo en el texto constitucional, versa en su artículo 21 que " la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, el cual consistía en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se hubiese impuesto se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de quince días. Si el infractor fuese jornalero u obrero no podrá ser castigado con multa mayor del importe de su jornal o sueldo en una semana".⁸

La interpretación literal de este precepto ha llevado a concluir a diversos autores como Servando J. Garza, que "su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La claridad del artículo constitucional destruye toda duda; si las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales son sanciones (penas) por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado) carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. El artículo 21 solo autoriza al

⁷ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p.872

⁸ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*

agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y de buen gobierno".⁹

El administrativista Gabino Fraga ha sostenido contrariamente a Garza, que doctrinalmente la cuestión puede ser resuelta en los mismos términos que lo han hecho la legislación y la Jurisprudencia, puesto que el artículo 21 no ha variado en su esencia, a pesar de los cambios en la redacción que ha tenido la Constitución de 1857 y en la de 1917, y que la competencia en esta última "se deja a la autoridad administrativa para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, no quiere decir que se modifiquen otros textos constitucionales en que se atribuye o se reconoce competencia a la autoridad administrativa para imponer sanciones por violación de leyes cuya ejecución compete a la misma autoridad administrativa.

Tales son las disposiciones del artículo 89 fracción I, que fija la competencia del Poder Ejecutivo y las del artículo 22, también constitucional, que ha sido interpretado por la Suprema Corte, en el sentido de no ser necesaria la intervención de la autoridad judicial cuando se hace aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene la existencia del poder sancionador, a través de la ejecutoria citada por *Lomelí Cerezo*, refiriéndose únicamente a

⁹ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 13ª Ed. Edit. Porrúa, S.A. México, 1985, p.872

las multas y al arresto. Así mismo sostiene que "el artículo 21 de la Constitución Política vigente debe interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la misma ley fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89, que confiere al Presidente de la República la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Este precepto otorga al Poder Ejecutivo, entre otras la facultad de ejecución en las leyes y que consiste "en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva en casos concretos, la Ley del Congreso. Estos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación, se desarrollan a través de la tramitación encomendada a las oficinas del ejecutivo y culminan en la ejecución material del remiso a cumplir la ley...".

Fue el 24 de abril de 1973, que la Suprema Corte de Justicia en Pleno, debatió la aplicación de la sanción administrativa de decomiso, prevista en los artículos 58 fracción III y 61 de la Ley de Pesca, argumentando que el decomiso no es una pena, sino que es una sanción administrativa y, su interpretación respecto al artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el sentido de que queda limitada la esfera de las autoridades judiciales y administrativas, en donde la autoridad judicial es el órgano estatal con atribución privativa para aplicar penas por hechos delictuosos, mientras que la *autoridad administrativa no puede imponer castigos por delitos, sino solo por faltas administrativas, para concluir señala que el precepto prohíbe a la autoridad administrativa imponer otro tipo de sanciones por violación a las leyes administrativas. En efecto, jurídicamente no podemos decir que las únicas sanciones que la autoridad administrativa*

puede aplicar son las contempladas en el artículo 21 Constitucional, tales como la multa y el arresto , como ejemplo de ello en este caso la Ley de Pesca estatuyó el decomiso de los productos capturados cuando existe razón para privar de los bienes que poseen los particulares, como sanción administrativa.

Adicionando a los argumentos anteriores que el Congreso de la Unión, al ejercitar las facultades que le confieren los artículos 65, fracción II, Y 73 fracción VII, XXIX Y XXX, mismos que establecen las facultades implícitas para ejercer las facultades expresas, el tratadista Burgoa manifiesta, que tiene las facultades para crear legislativamente las faltas, delitos o contravenciones, que resultan necesarias para que los ingresos tributarios que pueden crear de acuerdo con las facultades expresas sean efectivamente recaudados, resultado de la intimidación y represión que significan dichas faltas y delitos, con sus correspondientes sanciones y penas, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la determinación y sanción de las faltas o infracciones de acuerdo con el artículo 89, fracción I Constitucional, sin necesidad de que el artículo 21 reconozca u otorgue dicha facultad, sin que pueda interpretarse en el sentido de que si no existiera ese precepto Constitucional el Ejecutivo carecería de una facultad que, como la sancionadora, es reconocida en todo Derecho Constitucional como propia del Poder Ejecutivo, siendo así, quedaría al margen la posibilidad de que el artículo 21, pueda interpretarse restrictivamente para eliminar o suprimir una facultad que tiene por naturaleza el Poder Ejecutivo y que queda perfectamente plasmado en las leyes que el Congreso tiene facultades para expedir, como son las fiscales.

En conclusión la facultad de juzgar y castigar los delitos es asignada exclusivamente al Poder Judicial de la Federación.

4.2 Requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe presentar para proceder penalmente por los delitos fiscales.

Como en todos los casos en que se debe promover de antemano se deberá sujetar a determinados requisitos que harán que el trámite de entrada reúna únicamente, elementos de forma ya que esto no quiere decir que el promovente tendrá la razón, ya que a esta conclusión se llegará cuando se estudie a fondo la promoción, es decir que estos requisitos de forma van a permitir que el órgano jurisdiccional admita la promoción, solo como un pase de entrada, de ahí que si no reúne tal o cuál requisito en materia fiscal, siendo que la función de un órgano jurisdiccional es la impartición de una equitativa Justicia, y se dice que esto no sucede con la Autoridad Fiscal, razón por la que no es considerada un órgano jurisdiccional en estricto sensu, toda vez resuelve los recursos administrativos que interpone el contribuyente en contra de actos de autoridad que de ella misma emanan, ya que para algunos el simple hecho de ser ella la misma la autoridad que resuelve es sinónimo de que la autoridad se torna parcial a la hora de resolver. Sin embargo actualmente se requiere al Contribuyente para que en un plazo de cinco días presente la documentación faltante, y solo si el contribuyente no subsana su omisión entonces procederá de conformidad con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación,

posteriormente en éste orden analizará los requisitos del artículo 122 del mismo ordenamiento y por último el 123 , de ello dependerá que se desechara por improcedente ó bien se tenga por no interpuesto, respectivamente.

Otro ejemplo de estos tipos de requisitos de forma los vemos muy frecuentemente en materia de Amparo, en donde en la práctica ha caído en abuso el Juicio de Garantías, en el que primordialmente debe de existir un acto de autoridad para que pueda dar origen a esta promoción, que en ocasiones por puras conjeturas los abogados inmediatamente ya tienen en la punta de lengua, por si las dudas mejor te amparo y ahí nos vamos, independientemente de que el término está mal empleado, que si acaso se estará bajo los efectos de la suspensión provisional hasta en tanto no se resuelva primero la audiencia incidental y posteriormente la de fondo, resulta obvio que finalmente sobreseen dicha promoción, la Ley de Amparo maneja las causales de Improcedencia en su Artículo 73, pero así como en el Juicio de Amparo también existen estos requisitos, así para todas las disciplinas del Derecho, a efecto de que la Autoridad no se ocupe de ellos y sólo se aboque al fondo del asunto.

Es así como vamos a analizar para efectos de los delitos fiscales cuales son los requisitos que la Secretaría deberá reunir para poder proceder, que aquí a diferencia de los Recursos Administrativos que ella misma resuelve, en este caso no podrá ser así, puesto que aquí será un órgano jurisdiccional el que resuelva, como ya se observó en la Autoridad sancionadora, fungiendo como parte agraviada.

Básicamente estos requisitos se establecen en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en que señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá formular querrela, solo en los casos previstos por los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, y 114 del citado ordenamiento.

Declaración de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio cuando se cometa el delito de contrabando, siendo este cuando se introduzca o se extraiga al País mercancías, cuando se haya omitido el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse, falte el permiso emitido por autoridad competente, sea una importación o exportación prohibida, cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin autorización, sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Solo si el monto de la omisión no excede de \$2,500.00 de los impuestos causados o el que resulte mayor si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción de la naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido manifestadas correctamente a la autoridad; No se formulará

la declaratoria prevista en la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Dicha Declaratoria tampoco opera para aquellas que se apoderen de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00, a quienes se impondrá de tres meses a seis años de prisión, cuando exceda el valor, la sanción será de tres a nueve años de prisión. La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

En todos los demás casos que no fueron previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal. Reservando el Derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que los procesos que hayan sido originados por las causas señaladas anteriormente, sean sobreseídos solo en caso que los contribuyentes paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos crédito fiscales sean garantizados a satisfacción de esta. Dicha petición será discrecional, antes de que el Ministerio Público formule conclusiones y surtirá efectos exclusivamente a las personas a que se refiera.

En aquellos delitos fiscales en los que sea necesaria la querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, será la Secretaría de Hacienda la responsable de *cuantificar lo correspondiente a la propia querrela ó declaratoria*, surtiendo efectos sobre el procedimiento penal. Si el término medio aritmético de la pena privativa

de libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años, para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, 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 sustituye a la garantía del interés fiscal.

Cuando se hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá la autoridad judicial, si el procesado lo solicita, reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen la reducción.

Van a considerarse como mercancías los productos, artículos y cualesquiera otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Las cantidades a que nos referimos en este Capítulo II, relativo a los delitos fiscales, se actualizarán 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 inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO V

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

5.1 ELEMENTOS OBJETIVOS; NORMATIVOS Y SUBJETIVOS DEL TIPO PENAL:

Para poder desarrollar el presente tema que es el análisis del precepto legal que enmarca el Delito de Defraudación Fiscal y su equiparable, es necesario remitirnos a los principios fundamentales del derecho, buscando una mejor comprensión aún para las personas que desconozcan los términos jurídicos y más aún los fiscales.

Podemos comenzar por señalar que el tipo penal es la descripción de la conducta humana, refiriéndonos concretamente a la conducta humana delictuosa; es la creación legislativa, es decir es la descripción que hace el Estado de una conducta en los preceptos penales y la tipicidad es cuando la conducta encuadra en el Tipo que es la descripción legal formulada en abstracto.

Constitucionalmente esto tiene su razón de ser, ya que en su artículo 14 textualmente expresa que en los Juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata, lo cuál significa que no hay delito sin tipicidad, en conclusión lo anterior significa que solo se juzgará a la persona que realice una conducta delictuosa porque así se encuentre perfectamente descrita por el legislador.

En el caso que nos ocupa el Delito de Defraudación Fiscal se encuentre tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, mientras que su equiparable se encuentra en el artículo 109 del citado ordenamiento.

De lo anterior se desprende que el Tipo del Delito en cuestión, es decir la descripción de la conducta delictiva en este caso es " La omisión total o parcial de alguna contribución llámese provisional o del ejercicio, esto con el fin de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal".

Para proceder a analizar el tipo penal, debemos hacerlo en base a la naturaleza de sus elementos y estos son: Objetivos, Normativos y Subjetivos.

De acuerdo a los elementos objetivos, encontramos que estos se refieren a las:

a).- Calidades referidas al sujeto activo, esto quiere decir que para que el delito quede perfectamente tipificado la ley exige que el sujeto activo tenga una calidad específica, es decir en calidad de qué o quién se ejecuta, por ejemplo en el caso del infanticidio el delito debió haberse realizado dentro de las 72 horas siguientes a su nacimiento necesariamente por alguno de los ascendientes consanguíneos.

Por lo que se refiere al Delito de Defraudación Fiscal la calidad del sujeto activo no se especifica en el artículo, sin embargo podemos decir que la única calidad que pudiera exigir la ley fiscal, en este caso el Código de la materia, que es el Fiscal es; que el infractor tenga que ser necesariamente un Contribuyente.

b).- Calidades referidas al sujeto pasivo.- Se señala que si la omisión de impuestos sea en perjuicio del Fisco Federal, luego entonces la calidad del sujeto pasivo deberá ser entonces la Autoridad Hacendaria, que forma parte del Poder Ejecutivo y emana como una de las Secretarías de Estado, como es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c).- Referencias Temporales y Espaciales.- Por lo que respecta a estas el Tipo o precepto que prevee el Delito de Defraudación Fiscal, no nos manifiesta nada, ya que las mismas se encuentran condicionadas a circunstancias de tiempo y lugar.

e).- Referencia al Objeto Material.- En el caso que nos ocupa, es decir en Delito en cuestión, aterriza directamente en las declaraciones provisionales o definitivas, esta última es la llamada declaración anual, ya que es el objeto material o corporal del cuál la Autoridad se apoya para determinar el delito.

II.- El segundo elemento es el normativo, en ese sentido son presupuestos del injusto típico y solo pueden ser determinados mediante una especial valoración de la situación de hecho, a este respecto, el citado ordenamiento no observa este tipo de elemento.

III.- Finalmente nos resta por analizar el Elemento Subjetivo del Tipo, que el motivo o fin de la conducta descrita, ya que esta puede existir aún sin estar contemplada en el precepto, por lo que se dice que pueden excederse del marco de referencias típicas.

a).- Una corriente señala que los elementos subjetivos pertenecen a la antijuricidad.

b).- Otra corriente ubica a dichos elementos en el ámbito de la culpabilidad.

c).- En una tercera corriente mixta dice que tales elementos encuentran sus referencias tanto en la antijuricidad como en la culpabilidad.

d).- Existiendo una cuarta corriente sostenida por el C. Ricardo C. Núñez que niega que los elementos del tipo tengan relación tanto con la antijuricidad, como en la culpabilidad.

5.2 CONCEPTO Y SANCIONES APLICABLES AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

La fundamentación jurídica del Delito de Defraudación Fiscal se establece en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en él se prevee el concepto y las sanciones del delito citado, adicionándosele cinco fracciones que se refieren al surgimiento del delito de Defraudación Fiscal Calificado, quedando de la siguiente manera:

Comete el delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución

provisional o el impuesto del ejercicio u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Así mismo, comete dicho delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago provisional de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, este párrafo anteriormente no existía, sin embargo fue también una reciente adición.

El delito de Defraudación Fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I.- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de los \$500,000.00.

II.- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de los \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III.- Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

En este caso fueron adicionadas las dos primeras fracciones y en la tercera fracción solo hubo un incremento en razón de la cuantía, por lo demás quedó igual.

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

El delito de Defraudación Fiscal será calificado cuando esta se origine por:

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

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago total o parcial de la contribución, u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera ESPONTANEAMENTE con sus recargos y actualización 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. Al respecto los Contribuyentes a través de los talleres conferidos han manifestado algunos cuestionamientos entre otros destaca el que si un Contribuyente cae en el delito de Defraudación Fiscal por omisión de impuestos , al ser detectado por la

Autoridad , ¿además de pagar lo defraudado, también deberá cubrir la pena de cárcel? he ahí la relevancia de este precepto, ya que dependería que tan oportuno sea el pago, si este se realiza antes de que la Autoridad, presente la Denuncia o Querella, no hay ningún problema para que el Contribuyente, pague únicamente su adeudo, sin embargo, si dicha Denuncia ya se encuentra interpuesta y consignada al Juez, aquí no hay otra cosa por hacer, porque resulta procedente la Privación de libertad, ya que el perdón judicial no se da o no existe, procesal y penalmente hablando, a lo que tendría derecho es a un atenuante, que hará que la penalidad sea menor, al comprobarse el pago realizado.

Otro de los cuestionamientos formulados por los Contribuyentes es de que si también el hecho de presentar las declaraciones provisionales o del ejercicio en 0, para evitar el requerimiento de la Autoridad o mejor dicho evitar ser multado por la Autoridad a través de la vigilancia de obligaciones , aunque posteriormente se presenten con saldo a pagar ¿Configura el Delito de Defraudación Fiscal o amerita alguna sanción? la respuesta a lo anterior es que si la Autoridad no se percató de la omisión, se entiende que el Contribuyente al presentar su Declaración Complementaria, hizo una rectificación, lo que jurídicamente se conoce como la tentativa del Delito, no así cuando la Autoridad lo detecta y formule Querella, puesto que procesal y penalmente hablando no existe el perdón judicial, como en el anterior caso.

Si analizamos los dos casos anteriores son abordados de dos distintos ángulos, aún cuando ambos se refieren a la omisión de impuestos.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales. Esta última parte del párrafo después del punto y seguido también ha sido adicionada al artículo. Lo cuál quiere decir que para que la Autoridad proceda a interponer una Querrela además de cerciorarse que el Contribuyente no enteró espontáneamente su adeudo, dependerá también del monto de las contribuciones defraudadas independientemente de las contribuciones, actos u omisiones de que se trate, pero se refiere únicamente a las evaluadas durante el ejercicio, porque excluye de manera tajante a los pagos provisionales, con esta última adición.

En conclusión el delito de Defraudación Fiscal, que se castigaba con pena de tres meses a seis años de prisión cuando el monto de lo defraudado no excediere de cien mil pesos, y con pena de tres a nueve años de prisión cuando excediera de esa cantidad, sufre una importante transformación.

Se crea una nueva categoría intermedia de penalidad, para lograr un sistema sancionatorio más justo y progresivo, con efectos de atenuación para quienes hubieran omitido el pago de contribuciones o se hubieran beneficiado indebidamente en perjuicio del fisco federal por montos menores y medios.

Se aumentan las sumas determinantes de las penas del delito que se trata, con un efecto benéfico que reduce efectivamente las sanciones aplicables en todos los casos.

Ninguna de las sanciones establecidas para el Delito de Defraudación Fiscal sufrió aumento alguno.

En cambio para dirigir selectivamente la acción de la autoridad hacia las conductas más reprochables, se crea la figura de la Defraudación Fiscal Calificada, con la finalidad de aplicarse en aquellos casos, expresamente previstos, en que la conducta desplegada por el sujeto activo revele un dolo más acentuado.

En el mismo orden de ideas, se considera por primera vez como figura delictiva, la defraudación que tenga por objeto el omitir total o parcialmente el pago provisional de alguna contribución. Ello porque se trata de una verdadera laguna legal en la que evidentemente concurren todos los elementos de lo que hoy conocemos como delito, incluyendo por supuesto el daño derivado de la falta de oportunidad en la recaudación de las contribuciones, sin que tal conducta tuviera reservada sanción alguna, con el pernicioso efecto de favorecer el pago extemporáneo.

En atención a que los esfuerzos de la presente administración para reforzar el Estado de Derecho se dirigen por igual a todos los ciudadanos, se propone a esa Soberanía la creación de un delito especial agravado, aplicable a los servidores públicos

que amenazaran de cualquier forma a los contribuyentes con formular denuncias, querellas o declaratorias al ministerio público para que se ejerciera acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Con tal adición se crearía un valladar importante a la conducta del servidor público que pretendiere a valerse de su situación para efectivamente obligar al contribuyente renunciar a los medios de defensa de sus derechos, bajo la amenaza de un mal mayor. Además, en el caso de que el servidor público pretendiera obtener algún beneficio personal mediante las amenazas, la figura delictiva propuesta tendría la ventaja adicional de requerir tan solo una prueba simplificada.

Mediante las reformas y adiciones propuestas, se regula con mayor equidad a los contribuyentes, al tiempo que se fortalece la vigilancia del cumplimiento de la Ley.

5.3 CAUSALES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Cabe señalar que aún cuando es el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el fundamento legal del delito de Defraudación Fiscal, en él no se preveen las causales del multicitado delito, sino que es el artículo 109, por tal motivo se dice que este artículo se refiere al Delito de Defraudación Fiscal asimilado o equiparable al mismo.

5.3.1 Análisis de la fracción I del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

Al respecto este artículo señala que.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

INGRESOS O DEDUCCIONES FALSOS Y EROGACIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS DECLARADOS.

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o está dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, las autoridades procederán como sigue:

Primero comprobarán que el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del Contribuyente, dando a conocer el resultado de esa compulsión.

En segundo lugar podrá el Contribuyente en un plazo de veinte días, informar a la Autoridad Fiscal por escrito las razones si las hubiera de su inconformidad o explicar el origen de esas discrepancias, y acompañar a su escrito las pruebas que estime convenientes o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

Por último, si no existe inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se tomará como ingresos conforme a lo establecido en el Capítulo X del Título IV en el año que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Si el Contribuyente no presentó su Declaración Anual habiendo estado obligado, se estará a lo dispuesto a lo anterior, es decir que se aplicará el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se tomará como si la hubiera presentado sin ingresos.

En primer término esta fracción se refiere a la falsedad incurrida por el contribuyente, por un lado con las deducciones y por otro que señale tener ingresos menores a los realmente obtenidos.

Sabemos de antemano que todos los contribuyentes tienen gastos, unos llamados preoperativos, es decir aquellos que se erogan antes de la iniciación de la actividad, otros se denominan inversiones que se quedan en el activo fijo según sea el caso, pero lo cierto es que para que esos gastos se puedan deducir tienen que reunir una serie de requisitos y el primer requisito es; que dichos gastos sean **INDISPENSABLES**

PARA REALIZACION DE LA ACTIVIDAD y a su vez deben satisfacer los requisitos que al efecto establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y siempre que sean otorgados a la Federación , Entidades Federativas o Municipios, a las entidades que se refiere el artículo 70-A y 70-B del Código Fiscal de la Federación, a personas morales que se refieren las fracciones VI, X y XI del artículo 70 y cumplan con los requisitos de las fracciones II, III, IV y VI del artículo 70-B del mismo Código, a las asociaciones civiles que cumplan con los requisitos del artículo 70-C del mismo ordenamiento y por último a programas de escuelas empresas y se publicará a través del Diario Oficial de la Federación las instituciones que reúnen los requisitos antes señalados.

También podrán ser deducibles los donativos otorgados a instituciones de enseñanza siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley Federal de Educación y sean destinados a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto que señale el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, de acuerdo a las reglas que al efecto aplica la Secretaría de Educación Pública y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios e integrantes en los últimos cinco años.

El segundo requisito es que tratándose de la deducción de inversiones se estará a lo dispuesto en la fracción III del Capítulo II de la sección I de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, esta fracción se refiere únicamente a que LOS GASTOS pueden ser deducibles.

Como tercer requisito tenemos que se debe comprobar que la documentación reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales, como la identidad y domicilio de quien los expida y del que adquirió el bien o recibió el servicio, y en el caso de que el contribuyente haya obtenido ingresos en el ejercicio inmediato anterior ingresos acumulables superiores a cuatrocientos mil pesos, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente los pagos en efectivo cuyo monto exceda de dos mil nuevos pesos excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, solo en caso de que en el lugar de la operación no cuenten con servicios bancarios, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, otro forma de pago es mediante cheque nominativo mediante traspasos de cuentas en Instituciones de Crédito o Casas de Bolsa. Cuando las pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como en el anverso del mismo, la expresión " para abono en cuenta del beneficiario".

El cuarto requisito para poder deducir es que estén debidamente registradas en contabilidad.

El quinto requisito que el contribuyente cubra las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros, constando en copia de cada uno de los documentos en los que conste el pago de dichos impuestos, en pagos al extranjero solo se deducirán siempre que el contribuyente proporcione la información conforme al artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Otro de los requisitos es que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

Parece que el siguiente requisito se ha revestido de una gran importancia y es el traslado de Impuesto al Valor Agregado, y cuando nos referimos a este se dice que los contribuyentes que lleven consigo esa obligación deberá trasladar ese impuesto en forma expresa y por separado.

En fin no son pocos los requisitos, específicamente son veintitrés, con los que el contribuyente debe cumplir, sin embargo citamos algunos de ellos, unos ya conocidos otros no tanto, los más complejos son para los contribuyentes que llevan una contabilidad aplicada para régimen general de Ley, pero es muy importante también saber que es a grandes rasgos lo que se puede deducir, sabiendo que si cumple con los requisitos señalados, pues bien dichas deducciones pueden ser

I.- Los gastos médicos, hospitalarios.

II.- Los honorarios médicos, y odontológicos.

III.- Los donativos destinados a instituciones dedicadas a la enseñanza, mismas que deberán ser autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Administración Local Jurídica de Ingresos, mismas que son publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

IV.- El transporte escolar, siempre y cuando sea de carácter obligatorio.

Para concluir este apartado que es muy extenso, todo lo que se refiera a deducciones se encuentra previsto en los artículos del 24 al 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para poder continuar con la segunda parte de esta primera fracción de artículo 109 que se refiere a la declaración de ingresos menores a los realmente obtenidos que tiene cierta relación con la última parte del citado artículo y trata de la discrepancia en los ingresos señalados y las erogaciones superiores a los ingresos, en los dos casos se habla de omisión de impuesto pues en el primer caso señaló ingresos menores y en el segundo caso no fue así, sino que señala gastos mayores a los ingresos, esta situación es muy dudosa para la autoridad pues mientras no le comprueben la procedencia del ingreso excedente, pensará por lo tanto que existe una omisión de impuestos.

Aquí cabría hacer el comentario en lo que han caído algunos contribuyentes para evitar ser sancionados por la autoridad a través de la vigilancia de obligaciones que realiza la Administración Local de Recaudación, es decir que si no han presentado la declaración porque NO CUENTAN CON LIQUIDEZ para el pago del impuesto omitido, presentan las declaraciones en 0, sin embargo es importante destacar que si la Autoridad inicia sus facultades de comprobación respecto a un ejercicio fiscal y detecta la omisión por más de seis meses, habría que analizar el criterio que sigue la autoridad, pero la Ley es fría en ese sentido, y la realidad es que el Contribuyente está incurriendo en el delito de Defraudación Fiscal. Esta situación es muy frecuente en la actualidad por la infinidad de multas que han recaído en los Contribuyentes y en ocasiones en forma repetitiva al mismo Contribuyente, sin embargo muy probablemente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Administración Local de Auditoría, no se ha percatado de dicha irregularidad, pero si mediante sus facultades de revisión y comprobación detecta la omisión, la Autoridad tiene todos los elementos para proceder.

5.3.2 Análisis de la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

OMISION DE RETENCIONES O RECAUDACIONES

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Al respecto el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación guarda cierta relación con esta fracción puesto que establece que:

Son 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, como ejemplo de ello son los patrones.

II.- Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes. Aquí bien podría caer el caso de los Contadores Públicos que prestan sus servicios profesionales al Contribuyente y con el solo hecho en que haya un acuerdo de voluntades perfeccionaron ya una obligación que hace las veces de un Contrato y a su vez lo hace responsable solidario del contribuyente, quien se encarga de enterar los impuestos y es en quien el contribuyente confía plenamente, por lo que se recomienda que sea una persona de una solvencia moral fuera de discusión.

Y así sucesivamente el mencionado artículo impone 11 fracciones diferentes las formas de retención y responsabilidad solidaria a cargo de terceros que

deban retener y recaudar las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto.

El cumplimiento de esta obligación consiste en que el retenedor extrae de los ingresos que va a percibir el contribuyente y que son la base de su impuesto, una cantidad determinada, fijada por la propia ley tributaria y la entera o lo que es lo mismo la entrega al fisco como pago provisional del impuesto a cargo del contribuyente, el cuál podrá al momento de realizar la liquidación definitiva de su impuesto, acreditar tales pagos provisionales.

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación de pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.

Esta responsabilidad abarca a funcionarios públicos como recaudadores hacendarios, funcionarios de las oficinas de tránsito, o funcionarios aduaneros, a quienes las leyes fiscales les imponen la obligación de recaudar contribuciones.

También dentro de esta categoría se encuentran comprendidos los notarios, jueces, corredores y en general toda aquella persona que disponga de fe pública y a quien la ley le imponga la obligación de cerciorarse del pago de las contribuciones en las operaciones en que intervengan en su carácter de fedatarios.

De igual forma se encuentran comprendidos los retenedores de las contribuciones, como sería el caso de los impuestos por salarios gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta y que el patrón debe retener el impuesto que corre a cargo del trabajador, o la persona moral que hace pagos a personas físicas que reciben pagos por honorarios, quienes deben retener 10% del total de la prestación y enterarlo al fisco como pago provisional.

Las personas morales que tienen el carácter de patrón deben retener el impuesto a sus trabajadores, pero en el caso de los miembros del consejo de administración, directivos, de vigilancia, consultivos, honorarios de administradores, comisarios, gerentes generales, tienen que hacer en forma obligatoria la retención.

La retención o recaudación del impuesto debe hacerse en un documento público, en el que conste que esta se hizo por cuenta de terceros, cumpliéndose la obligación nacida en ley, en la que un tercero se convierte en auxiliar del fisco federal, por medio de la cuál este se asegura de recibir el tributo correspondiente, facilitando la forma de recaudación.

Si el retenedor o responsable solidario por ley no entera las cantidades que hubiere retenido o recaudado, incurre en la comisión del ilícito por omisión. Sin embargo, la ley no contempla la situación en que el retenedor o responsable solidario por error, olvido o mala fé, simplemente no hubiera hecho la retención o recaudación, es decir, la conducta que se contempla es que este tercer sujeto pasivo no recibió cantidad alguna de dinero, que obligatoriamente debe entregar al fisco, como se tipifica la conducta penal.

La sanción administrativa está contenida en el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que dice: La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Se entiende que el tercero en la relación impositiva, si no recauda estas cantidades, deberá pagarlas de su peculio, con sus accesorios, pero ¿cuál es su responsabilidad penal?

Para encontrar el cuerpo del delito, debe delinearse quien es el sujeto pasivo que obtiene el beneficio indebido, si quien percibió las cantidades por las que sufrió la merma el fisco federal es el tercero, pero solo en la vía administrativa.

A nuestro juicio, esta responsabilidad debe estar establecida no solo en la materia administrativa sino igualmente en la penal, ya que actualmente se configura una conducta atípica, al no recaudar o retener la contribución, pero se causa un perjuicio económico al fisco federal, por quien no puede identificarse como responsable.

5.3.3 Análisis de la fracción III artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

La fracción III del artículo 109 establece que será sancionado con las mismas penas del artículo 108 quien:

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

Un subsidio fiscal es el apoyo de carácter económico que el Estado concede a los particulares con fines de fomento durante períodos determinados y que se considera como la especie del género denominado subconvención.

El subsidio es la forma en que el Estado ayuda a determinada clase de personas o actividades, por medio de la regulación jurídica con base en la tarifa o el gravamen del acto o actividad que se pretenda ayudar.

El estímulo es el beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal. El estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:

a).- La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, ya que el estímulo solo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre él.

b).- Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo en su favor.

c).- Un objetivo de carácter parafiscal mismo que a la vez consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consiste en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social.

La política de establecer subsidios o estímulos fiscales fué usada por la Administración Pública para encauzar el desarrollo de ciertas áreas económicas y como una forma de alcanzar una mejor redistribución del ingreso, otorgando estas ventajas a aquellos contribuyentes que comprobaran debidamente la obtención de las metas fijadas por el Gobierno en forma parafiscal. Lo anterior con base en lo que dispone el último párrafo del artículo 28 Constitucional establece que:

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten substancialmente las finanzas de la Nación.

Esta es la base jurídica que faculta al Secretario de Hacienda para que por medio de acuerdos pueda otorgar determinados subsidios y estímulos fiscales por región o por ramas de actividad, cumpliéndose con lo estipulado en la Constitución, es decir que tengan un carácter temporal y no afecten las finanzas del Estado.

El carácter delictivo se configurará cuando un contribuyente se beneficie del privilegio, sin que tenga derecho a la política de subsidios, es decir que su actividad no haya sido beneficiada por el acuerdo.

Esta ha sido la norma que prevee la planeación fiscal, es decir la planeación empresarial tendiente a soportar una menor carga fiscal por el contribuyente.

5.3.4 Análisis de la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

El artículo 109 fracción IV, tipifica como delito el cometido por quien:

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

Esta figura se incluyó como delictiva para evitar las llamadas planeaciones fiscales. Sin embargo debe distinguirse la verdadera y auténtica planeación fiscal que es recurrir actos plenamente reales, que tienen por objeto no necesariamente minimizar la carga impositiva sino darle una mejor distribución a patrimonio de la empresa con el fin de lograr una mayor productividad y lo que se ha confundido con esta verdadera planeación fiscal que es la defraudación, que es lo que malamente se le ha llamado planeación fiscal, que es recurrir a actos simulados con el objeto de omitir el pago del impuesto. En el primer caso tal conducta es perfectamente legal y válida; en el segundo caso tal conducta es delictuosa, criticable y deleznable. Esta figura, ya se encontraba debidamente encuadrada en otros delitos como es el genérico de defraudación fiscal ya contemplado en el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo por la permanencia en ella, en cualquier momento un contribuyente puede verse implicado en un problema de índole penal por la apertura que representa este tipo.

Esta figura es de las llamadas de tipo penal abierto, ya que no se determinan con exactitud cuales son los actos que se relacionan entre sí con el propósito delictivo, el resultado es atípico, pero los actos al no ser definidos, se engloban cualquiera de ellos a juicio de la parte querellante y del juzgador para adecuar el ilícito.

Esta disposición contraviene la norma constitucional que protege el principio de legalidad que consagra el artículo 14, pues no establece con precisión a que actos se refiere, y al juzgarse por esta conducta se está juzgando por analogía o mayoría de razón

una sanción aplicada al tipo abierto, ya que la esencia de la tipicidad es limitar la conducta delictiva, para considerar cualquier clase de acto como medio o vía para la comisión del delito fiscal.

La dogmática penal establece que el tipo en sentido amplio contiene presupuestos y elementos objetivos, referencias temporales, espaciales e instrumentales, datos subjetivos y normativos, y precisiones sobre los sujetos activo y pasivo acerca del objeto, todos repercuten sobre el proceso lógico y judicial de tipificación, e influyen en la comprobación del cuerpo del delito y la clasificación de los hechos.

El tipo es la creación legislativa, la descripción que hace el Estado de una conducta sancionada por las leyes penales, en tanto que la tipicidad es la adecuación de la conducta concreta a la descripción contemplada en la norma. Esta situación, es lo que la descripción del tipo tal y como se encuentra en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación sea violatoria de la Constitución, referida a los principios que las leyes penales deben proteger.

5.3.5 Análisis de la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

La siguiente fracción se añadió en el año de 1991, con el propósito del fisco federal, de combatir toda conducta ilícita, la que tiene esta vertiente:

El artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación establece que:

Será sancionado con las mismas penas de la defraudación quien:

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Para acreditar debidamente el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado se requiere de la existencia de una serie de requisitos, estos son:

a).- Que se cometa por omisión, es decir la no presentación de la declaración a cargo del sujeto responsable, sea este en forma directa un subsidiaria.

b).- La omisión en la presentación de esta declaración debe circunscribirse al término de seis meses, plazo que debe contarse a partir del día del vencimiento del plazo legal en que debió haberse dado cumplimiento a la disposición.

c).- La declaración debe referirse a un ejercicio, es decir debe corresponder al año de calendario de las obligaciones fiscales del contribuyente. La omisión de la declaración que constituye el delito no se refiere a declaraciones de pagos provisionales,

declaraciones complementarias, avisos y otras declaraciones por medio de documentos no anuales.

d).- La presentación de la declaración del ejercicio debe ser exigida en forma expresa por la ley, ya que existen casos excepcionales en que no se debe calcular el impuesto anual y por consiguiente la no presentación de la declaración del ejercicio, o bien cuando corresponde hacer la declaración a los responsables solidarios, y

e).- Que haya existido contribución a pagar y esta no se haya efectuado, causándose el beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. Debe existir el elemento de daño pecuniario, alcanzar el beneficio indebido que tipifica al fraude genérico, para configurar la comisión de este delito.

Por regla general, cuando se inicia una visita domiciliaria los contribuyentes recuerdan sus obligaciones y acuden a pagar las contribuciones debidas, pero aquí cabe la pregunta, ¿Que sucede si pago en forma extemporánea las contribuciones debidas?, ¿existirá o no delito?

La redacción del precepto es muy clara, dejando de pagar la contribución correspondiente luego entonces si paga dicha contribución podemos afirmar que ya no existe delito, criterio que no es compartido por la Autoridad Fiscal por desgracia.

Al encontrarse tan estrictamente tipificada la conducta delictuosa en este apartado, deberá existir la adecuación de todos y cada uno de sus elementos para que se configure el cuerpo del delito y se dé la probable responsabilidad del indiciado, ya que de faltar alguno de estos elementos se configurará la atipicidad en la conducta sin que se constituya la existencia del delito.

Las figuras descritas en estas cinco fracciones del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que asimila algunos comportamientos a la defraudación fiscal, deben llevar consigo la intención delictuosa para configurar el delito, es decir, deberá existir el engaño tendiente a producir en la autoridad fiscal el error, producto de la mala fe que es la intencionalidad específica de causar un daño o del dolo que es la acción u omisión con ánimo de perjudicar, o simplemente con conciencia del daño que se causa, que impide el cumplimiento normal de una obligación, en otras palabras son maquinaciones incidiosas por parte del Contribuyente para causar una merma al erario, un perjuicio al fisco federal, y de no existir la intención de causar un daño patrimonial, no se tipificará el delito.

Así si una persona física dedicada a actividades empresariales, por ley debía presentar la declaración anual correspondiente en los meses de febrero a abril del año siguiente con impuesto a su cargo, y dejara transcurrir el plazo señalado de seis meses sin presentarla, dará motivo a la autoridad fiscal para iniciar el proceso penal, una vez demostrado que el contribuyente ha dejado de pagar los adeudos que le correspondían.

El último párrafo del artículo en estudio expresa lo siguiente:

No se formulará querrela si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita, o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Lo anterior son causales de exclusión del delito fiscal y tiene los siguientes supuestos:

1.- Que la persona que se encuentre en los supuestos anteriores pague dichas contribuciones omitidas en forma espontánea junto con sus recargos.

2.- Para que proceda dicha causal de exclusión del delito, debe efectuarse el pago antes de que la autoridad fiscal:

a).- Descubra la omisión o el perjuicio;

b).- Envíe un requerimiento;

c).- Emita una orden de visita, o

d).- Realice cualquier gestión notificada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de dicho contribuyente.

Cabe destacar que las facultades o gestiones de comprobación debieron haber sido notificadas debidamente por la Autoridad Fiscal. En estos supuestos estaremos en una situación excluyente de responsabilidad penal.

La actitud espontánea debe presentarse al momento en que el contribuyente pague las contribuciones adeudadas antes de que la Autoridad Hacendaria descubra que exista una omisión o perjuicio económico en perjuicio del Fisco Federal.

Si el presupuesto anterior no existió, debe darse otro supuesto, cabe mencionar que cada uno de estos excluye al otro por el vocablo "o", es uno u otro, o medie alguno de los anteriores supuestos:

- 1.- Medie requerimiento.
- 2.- Se haya emitido una orden de visita debidamente notificada al particular.
- 3.- O exista alguna otra gestión por parte de las autoridades encaminada a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del particular.

En alguno de los anteriores supuestos, no existirá el delito de Defraudación Fiscal Equiparable.

La política fiscal de la actual administración ha pasado a la amenaza directa en contra de la totalidad de contribuyentes, ya que la publicidad para motivar al pago de contribuciones es una disyuntiva, el pago de impuestos o la imposición de multas, embargos o cárcel, olvidando que hasta la fecha existe un Estado de Derecho en México y antes de la imposición de sanciones debe existir la garantía de audiencia, el derecho a ser oído y vencido en juicio.

Además de que la autoridad debe apegar su actuación a Derecho en todos y cada uno de los mencionados actos de autoridad para la legal procedencia de las sanciones previstas en ley, es decir, debe existir la causa legal del procedimiento para que la autoridad imponga las sanciones previstas en ley.

5.4 FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES JURIDICAS DE INGRESOS EN MATERIA PENAL

Para no ser reiterativos, como ya se observó en el segundo capítulo de este trabajo que a nivel local la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentra dividida en la Administración Local de Recaudación, Administración Local de Auditoría,

Aduana, para dejar al final la Administración Local Jurídica de Ingresos, ya que es de ella de la que nos ocuparemos. puesto que este orden no obedece a ningún tipo de jerarquía ellas son iguales jerárquicamente hablando, en lo que difieren es en que cada una de ellas desempeña un papel diferente, en virtud que tienen facultades diferentes, mismas que son reguladas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el caso de la Administración Local de Recaudación que como su nombre lo indica, se encarga de los impuestos internos como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta, y sus facultades se encuentran consagradas en el artículo 95 apartado A del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que corresponde a la Administración Local de Auditoría que se encarga de revisiones de gabinete o de escritorio o las visitas domiciliarias, facultades que también se encuentran en el artículo 95, solo que el apartado B del mismo ordenamiento, finalmente la Administración Local Jurídica de Ingresos en la que se encuentran diversas áreas en las que aplican la Ley, bien sea resolviendo inconformidades planteadas por los contribuyentes como lo hace el área de Recursos Administrativos, mismos que estos últimos interponen, otra área es el contencioso administrativo y es la que vela por los intereses de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la defensa de los Juicios de Nulidad y en Materia de Amparo, todas estas facultades se establecen en el artículo 95 apartado C del Reglamento citado.

Y cuando hablamos de las facultades que tiene la Administración Local Jurídica de Ingresos en materia Penal, es precisamente el área Contencioso Administrativo la que ejecuta dichas facultades, siendo las siguientes:

Fracción XVIII.- Formular las denuncias, querellas, declaratorias de el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, al Ministerio Público competente en los delitos fiscales o tratándose de hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, o de aquellos que tenga conocimiento o interés.

Fracción XXII.- Colaborar con la unidad administrativa que corresponda, en la investigación de hechos que puedan constituir delitos de carácter fiscal; de los que sean imputables a los servidores públicos de la Secretaría, realizados en el desempeño de sus funciones; de aquellos por los que la misma Secretaría resulte ofendida o de los delitos previstos en las leyes y disposiciones que regulan el sistema financiero.

Fracción XXIII.- Informar a la unidad administrativa que corresponda de los hechos, de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones

Siempre que se habla en materia penal se relaciona inmediatamente con la presunta comisión de un delito, en materia fiscal aparte del delito de Defraudación Fiscal y su equiparable existen una serie de ilícitos por los que la autoridad puede actuar tales como:

CONTRABANDO Y SU EQUIPARABLE

Artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación

DEFRAUDACION FISCAL

Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

EQUIPARABLE A DEFRAUDACION FISCAL

Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación

RELACIONADOS CON PRESENTACION DE DECLARACIONES O REGISTROS CONTABLES

Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación

DEPOSITARIA INFIEL

Artículo 112 del Código Fiscal de la Federación

ALTERACION O DESTRUCCION DE APARATOS DE CONTROL
SELLOS O MARCAS OFICIALES

Artículo 113 del Código Fiscal de la Federación

VISITAS DOMICILIARIAS O EMBARGOS ORDENADOS O
PRACTICADOS SIN MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD
FISCAL COMPETENTE

Artículo 114 del Código Fiscal de la Federación

ROBO EN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO

Artículo 115 del Código Fiscal de la Federación

Dentro de las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es posible llegar a tener conocimiento de hechos delictuosos fiscales en que dicha autoridad tenga interés, estos delitos se encuentran tipificados en el Código Penal Federal, y serían los siguientes:

A).- DELITOS CONTRA LA AUTORIDAD
DESOBEDIENCIA Y RESISTENCIA DE LOS
PARTICULARES

B).- DELITOS COMETIDOS POR SERVIDORES PUBLICOS
EJERCICIO INDEBIDO DE SERVICIO PUBLICO
Artículo 214 del Código Penal Federal

ABUSO DE AUTORIDAD
Artículo 215 del Código Penal Federal

COALICION DE SERVIDORES PUBLICOS
Artículo 216 del Código Penal Federal

USO INDEBIDO DE ATRIBUCIONES Y FACULTADES
Artículo 217 del Código Penal Federal

CONCUSION
Artículo 218 del Código Penal Federal

INTIMIDACION
Artículo 219 del Código Penal Federal

EJERCICIO ABUSIVO DE FUNCIONES

Artículo 220 fracciones I y II del Código Penal Federal

TRAFICO DE INFLUENCIA

Artículo 221 fracciones I, II y III del Código Penal Federal

COHECHO

Artículo 222 fracciones I y II del Código Penal Federal

PECULADO

Artículo 223 del Código Penal Federal

ENRIQUECIMIENTO ILICITO

Artículo 224 del Código Penal Federal

C).- DELITOS COMETIDOS CONTRA LA ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

Artículo 225 fracciones I a la XXV

D).- FALSEDAD

FALSIFICACION DE DOCUMENTOS EN GENERAL

FALSEDAD EN DECLARACIONES JUDICIALES Y EN
INFORMES DADOS A UNA AUTORIDAD
VARIACION DEL NOMBRE O DEL DOMICILIO
USURPACION DE FUNCIONES PUBLICAS

5.4.1 Levantamiento de Actas

En algunas ocasiones, cuando se tiene conocimiento de la comisión de hechos delictuosos con motivo de actuaciones de carácter administrativo, es conveniente levantar actas de constancia de hechos que servirán de base para la presentación de denuncias, querellas o declaratorias de perjuicio ante el Ministerio Público Federal.

La fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala, para efectos penales, que las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio pleno que les concede el Código invocado, es necesario que cubran ciertas formalidades conducentes de las previstas por los artículos 17, 18 19,20, 124,125 y 126 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Algunas recomendaciones para cumplir con dichas formalidades serían las siguientes:

Se escribirán a máquina, señalando día, mes, año y lugar en que se practiquen las fechas y cantidades se escribirán con letra y con cifra.

No se emplearán abreviaturas, ni raspaduras, las palabras o frases equivocadas se testarán, salvándose al final debe redactarse a renglón seguido, si no es concluido el renglón con una frase, debe terminarse con una línea tirada.

Todas las hojas del acta deben foliarse, firmarse y llevar impreso el sello de la dependencia.

Deben asentarse los datos proporcionados por el denunciante, las pruebas que se refieran a la existencia del delito y la responsabilidad de sus autores.

Las actas se extenderán en papel de oficio, y se agregarán los documentos y papeles que se presenten en la diligencia.

A las personas que declaren se les recibirá protesta de producirse con verdad, haciéndoles saber que la Ley sanciona la Falsedad en declaraciones ante Autoridad Pública distinta de la judicial, de acuerdo con la fracción I del artículo 247 del Código Penal Federal.

Las declaraciones expresarán con plena libertad y se asentarán con la mayor fidelidad posible.

5.4.2 Formulación de Querellas

La fracción XVIII del apartado "C" del artículo 95 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, faculta a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos para la formulación de Querellas ante el Ministerio Público.

El artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales, señala en su fracción I, que la averiguación previa no podrá iniciarse de oficio cuando se trate de delitos en los que solo se puede proceder por querrela necesaria, si no se ha presentado ésta.

Por su parte, el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación, señala que para proceder penalmente, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule Querrela, por los delitos que a continuación se señalan:

- 1.- EQUIPARABLE A CONTRABANDO
- 2.- DEFRAUDACION FISCAL
- 3.- EQUIPARABLE A DEFRAUDACION FISCAL

- 4.- RELACIONADOS CON REGISTRO FEDERAL DE
CONTRIBUYENTES
- 5.- RELACIONADOS CON PRESENTACION DE
DECLARACIONES O REGISTROS CONTABLES
- 6.- DEPOSITARIA INFIEL
- 7.- VISITAS DOMICILIARIAS O EMBARGOS ORDENADOS O
PRACTICADOS SIN MANDAMIENTO ESCRITO DE
AUTORIDAD FISCAL COMPETENTE

5.4.3 Formulación de Declaratorias de Perjuicio

La fracción XVIII del apartado "C" del artículo 95 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, faculta a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos para la formulación de Declaratorias de Perjuicio ante el Ministerio Público.

El artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales, señala en su fracción II, que la Averiguación Previa no podrá iniciarse de oficio cuando la Ley exija algún requisito previo, y este no se ha llenado.

Por su parte el artículo 92 fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, señala que para proceder penalmente, será necesario que previamente la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, por los delitos que a continuación se indican:

A).- CONTRABANDO

(ARTICULO 102 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION)

B).- ROBO EN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO

(ARTICULO 115 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION)

Además 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 se trate de mercancías de tráfico prohibido.

5.4.4 Denuncias de Hechos

La fracción XVIII del apartado "C" del artículo 95 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, faculta a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos para la presentación de denuncias ante el Ministerio Público.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, establece en los demás casos no previstos en las fracciones I, II y III del mismo artículo, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

De lo anterior se desprende que si los delitos de que tenga conocimiento la Secretaría no son aquellos de los que tenga que formularse querrela o declaratoria de perjuicio, deberá elaborarse denuncia de hechos ante el Ministerio Público.

Para concluir digna y completamente la elaboración del presente trabajo, a manera ejemplificativa y en alusión al tema que nos ocupa anexé a él una Querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por la presenta comisión del Delito de Defraudación Fiscal.

5.4.5 Colaboración con otras Unidades Administrativas

Las fracciones XXII y XXIII del apartado "C" del artículo 95 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, faculta a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos para colaborar con la unidad administrativa que corresponda, en la investigación de hechos que puedan constituir delitos de carácter fiscal, de los que sean imputables a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizados en el desempeño de sus funciones, o de aquellos por los que la misma Secretaría resulte ofendida o de los delitos previstos en las Leyes y disposiciones que regulan el sistema financiero.

Así mismo se tiene la facultad de informar a la unidad administrativa que corresponda de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los Servidores Públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

Las unidades administrativas a que se refieren las dos fracciones anteriores pudieron ser otras, entre las siguientes:

Básicamente en la práctica fiscal se tiene estrecha colaboración con:

LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION Y
LA ADMINISTRACION CENTRAL DE LO CONTENCIOSO

Sin embargo en la teoría estas dos Unidades Administrativas cuentan con diversas ramificaciones, mismas que se asepcionan y preceptúan de la siguiente manera en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE AMPAROS
ARTICULO 72 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE AMPAROS CONTRA LEYES
ARTICULO 73 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE RECURSOS Y CUMPLIMIENTO DE EJECUTORIAS
ARTICULO 74 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE AMPAROS CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS
ARTICULO 75 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE LO CONTENCIOSO
ARTICULO 76 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS
ARTICULO 77 DEL REGLAMENTO INTERIOR

SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES
ARTICULO 81 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE INVESTIGACION DE OPERACIONES
ARTICULO 84 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS PENALES A
ARTICULO 85 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS PENALES B

ARTICULO 86 DEL REGLAMENTO INTERIOR
DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS PENALES C
ARTICULO 87 DEL REGLAMENTO INTERIOR

DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS LEGALES
ARTICULO 91 DEL REGLAMENTO INTERIOR

El objeto de colaborar e informar a estas unidades administrativas, es para que ejerciten en su caso sus facultades reglamentarias.

ASIENTO - Hoja No. 2

3.- Es el caso, que al presentar la Administración Local de Recaudación de esta Ciudad el referido cheque para su cobro, el mismo fue devuelto por la citada Institución Bancaria por insuficiencia de fondos, lo cual se corrobora con el protesto efectuado por el banco con fecha 3 de mayo de 1993.

4.- En virtud de lo anterior, la entonces Administración Fiscal Federal de Recaudación de Veracruz a través del Departamento de Control de Crédito y Cobro coactivo emitió la liquidación No. 38/93 crédito No. 12294 con fecha 12 de mayo de 1993 a cargo de la C. ROSA MARIA PARDAVILA LOPEZ en cantidad de N\$ 32,338.00, más recargos a razón de 2.8 % de la cantidad de N\$ 905.45, lo cual arroja un total de N\$ 33,243.45 (TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES NUEVOS PESOS 45/100 M.N) en favor del Fisco Federal por concepto de libramiento de cheques sin fondo, con fundamento en el artículo 175 del Banco Nacional de México S.N.C. y artículo 21 fracción VI del Código Fiscal de la Federación y Oficio Circular 401-CJ-4343 del primero de Enero de 1976 de la Tesorería de la Federación.

De igual forma se emitió la liquidación de crédito No. 37/93, No. de crédito 12295 a cargo de la misma, por concepto de indemnización del 20 % por el cheque devuelto en cantidad de N\$ 6,467.60 (SEIS MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y SIETE NUEVOS PESOS 60/100 M.N.).

5.- La Administración Local de Recaudación, con fechas 24 y 26 de Mayo, 17 de Julio y 3 de Septiembre todos de 1993, emitió diversas órdenes de trabajo de verificación de contribuyentes no localizados, emitidas por el Administrador, notificadores y el Jefe del Departamento de Verificación, notificación y cobro coactivo de esa Administración, por virtud de los cuales se hace constar que la C. ROSA MARIA PARDAVILA LOPEZ, no fue encontrada por falta de identificación de dirección y número, así como hacen constar que dicha contribuyente no tiene bienes a su nombre inscritos en el Registro Público de la Propiedad.

Lo anterior se corrobora con las siguientes pruebas que acompañó al presente curso :

Pase a la Hoja No. 1

ASUNTO.- Hoja No. 3

1.- Copia certificada de la declaración anual del ejercicio comprendido del mes de Enero a Diciembre de 1993 a cargo de la Sr. Rosa María Pardoavila López.

2.- Copia certificada del cheque No. 878039 a cargo del Banco de Oriente S.N.C. en cantidad de N\$ 32,338.00 librado en favor de la Tesorería de la Federación con fecha 3 de mayo de 1993, mismo que contiene el protesto del Banco al ser devuelto por fondos insuficientes.

3.- Liquidación 38/93, crédito No. 12294 emitido por la entonces Administración Fiscal de Recaudación en cantidad de N\$ 33,243.45 a cargo de la ahora denunciada por concepto de cheque devuelto por insuficiencia de fondos.

4.- Liquidación 37/93 crédito No. 12295 emitido por la entonces Administración Fiscal Federal de Recaudación de Veracruz, en cantidad de N\$ 6,467.60 a cargo de la ahora denunciada por concepto de indemnización del 20 % por cheque devuelto al carecer de fondos suficientes para ser cubierto.

5.- Copia del acta de fecha 24 de mayo de 1993, emitida por el notificador adscrito a la entonces Oficina Federal de Hacienda No. 162, en que se informa que no fué posible localizar a la ahora denunciada por faltar la dirección y Número.

6.- Copia del acta de fecha 26 de mayo de 1993, emitida por el notificador-ejecutor adscrito a la Administración Local de Recaudación, en que se informa que no fué posible localizar a la ahora denunciada por falta de datos en la dirección y Número.

7.- Copia al carbón de la orden de trabajo de verificación de contribuyente no localizado expedida por el Administrador Local de Recaudación de Veracruz Lic. Pablo Briseño y Costilla, con fecha 16 de Julio de 1993, en que se manifiesta que el contribuyente no fué localizado porque le falta el No. del domicilio.

Pase a la Hoja No. 4

ADMINISTRACION LOCAL JURIDICA
DE INGRESOS DE VERACRUZ.
OFICINA DEL ADMINISTRADOR.
EXP. CONFIDENCIAL.

ASUNTO.- Hoja No. 4

3.- Copia al carbón de las constancias emitidas por el C. ERNESTO GARZA MARTINEZ Jefe del Departamento de Verificación, Notificación y Cobro coactivo de la Administración Local de Recaudación, en que manifiesta que no se localizaron bienes, ni al deudor, y en el Registro Público de la Propiedad no existen bienes inscritos como de la propiedad del deudor.

Por lo antes expuesto, solicito de la manera más atenta ejercitar acción penal en contra de la C. ROSA MARIA PARDAVILA LOPEZ toda vez que se reúnen los presupuestos procesales como presunta responsable de los delitos de fraude y defraudación fiscal en agravio del Fisco Federal.

Por lo anteriormente expuesto y fundado, a Usted C. Agente del Ministerio Público Federal en Turno, Atentamente solicito se sirva:

PRIMERO.- Tenerme por presentada con este escrito y documentos que anexo, formulando denuncia en contra de la C. ROSA MARIA PARDAVILA LOPEZ, como presunta responsable de los ilícitos de FRAUDE y DEFRAUDACION FISCAL en agravio del Fisco Federal.

SEGUNDO.- En su oportunidad, y previos trámites de ley, consignar ante el C. Juez de Distrito competente a la C. ROSA MARIA PARDAVILA LOPEZ como presunta responsable de los ilícitos perpetrados.

A T E N T A M E N T E,
SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION.
EL ADMINISTRADOR LOCAL JURIDICO
DE INGRESOS DE VERACRUZ.


LIC. GEMA HERNANDEZ ANDRADE.


L. H. / A. G. S. /

CONCLUSIONES

En el sistema jurídico mexicano, la obligación de contribuir con el gasto público, emana de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de ésta manera surge el término Contribuyente, que somos todos y cada uno de los mexicanos que de una u otra manera enteramos impuestos al Fisco.

Si ésta obligación se omite, es decir, si se deja de cumplir, ésta conducta trae aparejado la comisión del delito de Defraudación Fiscal.

En el mejor de los casos es ante el total desconocimiento o lo que es lo mismo la ignorancia del Derecho Fiscal, lo que hace que en la actualidad sea frecuente la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin embargo no hay que apartarse que la ignorancia de la Ley no lo exime de su cumplimiento, y por lo tanto caer en una responsabilidad, existe otro universo de contribuyentes que buscan artimañas, lagunas de

la Ley, para poder evadir al Fisco o actúan con el dolo y la mala fé, pensando que difícilmente la autoridad se va a percatar de su situación, por lo que en ningún momento piensa ¿Cuáles son las consecuencias de omitir impuestos, o de no cumplir con sus obligaciones fiscales? es decir ¿Cuáles son las consecuencias en las que aterriza su astucia?, por llamarlo de alguna manera, algunos sólo confían en que no les pasará nada.

Otras de las razones por las que un Contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales es la dejadez, la apatía y también porque no, las cargas de trabajo hacen un círculo vicioso, por un lado el Contribuyente trabaja cada día más que muchas veces el cansancio hace que ni se acuerde o no pueda atender sus pendientes personales entre otros con el Fisco.

Para concluir esta serie de factores que hacen que el Contribuyente no cumpla cabalmente con las obligaciones fiscales, encontramos también los constantes cambios que sufre la Ley, pero en especial la Fiscal, puesto que sería una falacia que la Ley no cambiara, si ésta se debe ir adaptando a la civilización misma, y hoy en día la vida suele ser más complicada que antes, adicionalmente la materia Fiscal en sí es compleja, y si le aunamos los constantes cambios que se dan a través de la miscelánea fiscal, facilidades administrativas, reformas y demás, es casi imposible salir bien librado de esta serie de obstáculos y finalmente cumplir debidamente con nuestras obligaciones fiscales, salvo que seas un Contador Público, o que la Contabilidad sea llevada por El, con el cuidado de que sea una persona con suficiente solvencia moral y muy capaz, para poder

vivir en cierta forma tranquilo de que se está cumpliendo con la Ley. La responsabilidad es muy importante , pero la capacidad en el ejercicio es vital, puesto que los errores no subsanados en tiempo la Autoridad Fiscal no pretenderá que sea un error, sino un ilícito consumado en el que ya se apuntó no existe perdón Judicial y antes de que el niño se vaya al pozo y se tape cuando ya se murió queremos evitarle al Contribuyente pasar un momento amargo.

Con todo lo anterior sabemos que difícil es ya en la práctica llevarlo a cabo, puesto que aparte de que la persona que nos dirija sea muy competente, para el cumplimiento de nuestro deber nosotros mismos debemos estar muy al pendiente y no dejarle la carga a El. Esto si lo quiero enfatizar y dejar muy en claro, que cuando acudimos a esa persona experta y responsable para que nos dé sus servicios profesionales como que descargamos en El nuestra obligación y como que de pronto nos olvidamos que los responsables somos nosotros y solo en el caso de que no cumpla con el compromiso laboral sin haber motivo, y por lo tanto hacer que su cliente, en este caso el Contribuyente incumpla, entonces si será responsable solidario como ya se señaló.

Por lo que la finalidad de este trabajo es precisar que ese tipo de conductas la Ley las contempla como el Delito de Defraudación Fiscal y el Delito de Defraudación Fiscal Equiparado, así como su penalidad y sus sanciones, es decir las consecuencias de la Comisión de los citados Delitos.

Por todas las razones anteriormente citadas es importante dar a conocer al Contribuyente, que podrá tener muchas cosas por hacer, o se le olvide, o simplemente diga mañana pago, o porqué no también diga no creo que me revisen o vigilen mis obligaciones, o no creo que me caigan o el Contador se murió, en fin mil situaciones que se presentan a la hora de un incumplimiento, vayan en el orden que vayan, a la Autoridad no le interesa, puesto que Ella actúa facultada primordialmente por la Carta Magna, claro esto no quiere decir, que todo lo haga a la perfección, también la Autoridad puede actuar arbitrariamente conculcando las Garantías del Contribuyente, pero eso es otra cosa muy aparte, puesto que el Contribuyente no se queda en Estado de Indefensión por tener el Recurso de Revocación, el Juicio de Nulidad y finalmente el Juicio de Amparo para hacerlos valer en el momento procesal oportuno, a lo que me refiero es evitar el incumplimiento de sus obligaciones Fiscales por algunos de los motivos citados y sin necesidad se vea en una situación por demás embarazosa, pudiendo llevar sus obligaciones al corriente, con la concientización de que la Autoridad actúa conforme a Derecho.

Por lo que es imprescindible hacer especial énfasis en que la Autoridad es implacable ante estas conductas delictivas que van encaminadas directamente en perjuicio del Fisco, y prueba de ello es que en el Código Fiscal de la Federación vigente se penalizó con más severidad el Delito de Defraudación Fiscal creándose así el Delito de Defraudación Fiscal Calificado que en la Legislación anterior no existía.

En conclusión es pertinente resaltar que el objetivo de esta Tesis se cumplió punto por punto, en el estudio analítico de todo lo que significa el Delito de Fiscal y sus sanciones previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, así como el estudio detallado de las cinco fracciones que conforman el Delito de Defraudación Fiscal Equiparado, es decir las conductas que llevan a cabo y configuran este Delito.

BIBLIOGRAFIA

1. CONSTITUCION DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Edit. Delma 18a. Edición.
3. CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DEL FUERO COMUN Y TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL. Edit. Delma 19a. Edición.
4. CODIGO PENAL ANOTADO. Edit. Porrúa 5a. Edición.
5. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Legislación Fiscal de 1997, publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
6. LEY ADUANERA. Legislación Fiscal de 1997, publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
7. REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Legislación Fiscal 1997, publicada por la Subsecretaría de Ingresos de la Administración General Jurídica de Ingresos.
8. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. De la Garza Sergio Francisco 13a. Edición.
9. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Margain Manautou Emilio. 6a. Edición.
10. DERECHO FISCAL. Porras y López Armando. 5a. Edición.
11. FINANZAS PUBLICAS. Faya Viezca Jacinto. 4a. Edición.
12. DERECHO FISCAL, OBLIGACIONES Y TRAMITACIONES. Olguín Jiménez Abraham. 3a. Edición.

13. DERECHO FISCAL MEXICANO. Martínez López Luis. 4a. Edición.
14. LEGISLACION FISCAL I. Gómez Valle Sara. 2a. Edición.
15. MANUAL DE DERECHO PENAL MEXICANO. Pavón Vasconcelos Francisco. Editorial Porrúa. 6a. Edición.
16. DERECHO ADMINISTRATIVO. Fraga Gabino. 26a. Edición
LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL.
Castellanos Fernando 21a. Edición.
17. DE LOS CONTRATOS CIVILES. Sánchez Meda! 4a. Edición.
18. DERECHO CIVIL MEXICANO. De Pina Rafael 4a. Edición