

884609

2  
245



ESCUELA SUPERIOR DE CIENCIAS JURIDICAS

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO NUMERO DE INCORPORACION 8846-09.

LA DEFRAUDACION FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

GERARDO FABIAN LAUREANO HERRERA

ASESOR: JOSE ANTONIO ROJAS LEGIZAMO.  
REVISOR: ARMANDO LOPEZ SALINAS.

NAUCALPAN, ESTADO DE MEXICO.

1998.

TESIS CON FALLA DE CONTINUIDAD

266020



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.

## RECONOCIMIENTOS

**A MIS PADRES Y HERMANOS:** Porque en ellos aprendí las bases que ahora me permiten culminar un esperado anhelo y por el apoyo incondicional que siempre he recibido de ellos.

**A MI ESPOSA E HIJO:** Porque ella a sabido pagar el precio del sacrificio con Amor y Comprensión; y porque él significa la fuerza que me alimenta en la realización de mis metas.

**ADIOS:** Por todo lo que me significas...GRACIAS.

**A MIS FAMILIARES:** Porque en ellos encontré la alegría, el apoyo y la tranquilidad que sólo brinda, precisamente, la FAMILIA.

**A MIS AMIGOS:** Porque ellos representan la confianza, la alegría, la tristeza, en fin, el intercambio cotidiano que requiere todo ser humano.

**A MIS ASESORES Y REVISORES. LICENCIADOS:**  
JOSE ANTONIO ROJAS LEGIZAMO. ARMANDO LOPEZ SALTAS.  
JOSE RAFAEL CORNEJO OLIVERA Y SAUL CORZA VALLADARES.

**Y POR SUPUESTO, A TODO EL CUERPO DOCENTE QUE CONTRIBUYO EN MI FORMACION, ASI COMO A MI ALMA MATER. LA:**  
ESCUELA SUPERIOR DE CIENCIAS JURIDICAS

<b>LA DEFRAUDACION FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS</b>
---

<b>INDICE</b>	<b>PAG.</b>
<b>INTRODUCCION.</b>	6
<b>CAPITULO I:      CONCEPTOS FUNDAMENTALES.</b>	9
1.1. PRELIMINARES.	10
1.2. ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL ESTADO MODERNO.	11
1.3. FORMAS DE ESTADO.	11
1.4. SOBERANIA Y FORMA DE GOBIERNO MEXICANO.	12
1.5. EL PODER PUBLICO Y LA DIVISION DE PODERES.	17
1.6. FISCO:	18
1.6.1. BREVES REFERENCIAS HISTORICAS DEL FISCO.	18
1.6.2. UBICACION DEL FISCO DENTRO DE LA ESTRUCTURA ORGANICA DEL ESTADO.	24
1.6.3. POTESTAD TRIBUTARIA.	25
1.7. DEL PATRIMONIO DEL ESTADO MEXICANO.	27
1.7.1. RECURSOS ECONOMICOS.	27
1.7.2. ANALISIS DE LOS INGRESOS	33
1.8. CONCLUSIONES.	40
<b>CAPITULO II:      DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL,                           DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA                           Y DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.</b>	42
2.1. PRELIMINARES.	43
2.2. DISPOSICIONES GENERALES.	44

<b>2.3. DEFRAUDACION FISCAL.</b>	46
<b>2.3.1. BREVES REFERENCIAS SOBRE LA TEORIA DEL DELITO.</b>	46
<b>2.3.2. ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.</b>	52
<b>2.3.3. DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.</b>	54
<b>2.3.4. CONCEPTO.</b>	57
<b>2.3.5. ELEMENTOS.</b>	57
<b>2.3.6. CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.</b>	73
<b>2.4. DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA.</b>	74
<b>2.4.1. DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA.</b>	74
<b>2.4.2. CONCEPTO.</b>	74
<b>2.4.3. ELEMENTOS.</b>	74
<b>2.4.4. CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.</b>	79
<b>2.5. DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.</b>	80
<b>2.5.1. DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.</b>	80
<b>2.5.2. CONCEPTO.</b>	81
<b>2.5.3. ELEMENTOS.</b>	82
<b>2.5.4. CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.</b>	106
<b>2.6. PENAS.</b>	107
<b>2.6.1. APLICABLES A LA DEFRAUDACION FISCAL, DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA Y DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.</b>	107
<b>2.6.2. CASOS EN LOS QUE NO SE FORMULA QUERRELLA.</b>	115
<b>2.7. RECOMENDACIONES PARA UNA ADECUADA DEFENSA.</b>	123
<b>2.7.1. DISPOSICIONES LEGALES EN FAVOR DEL PRESUNTO RESPONSABLE.</b>	123
<b>2.7.2. RECOMENDACIONES GENERALES ANTE UN PROBLEMA DE DEFRAUDACION FISCAL.</b>	141
<b>2.8. CONCLUSIONES.</b>	143

<b>CAPITULO III: CAUSAS FUNDAMENTALES Y POSIBLES SOLUCIONES DE LA DEFRAUDACION FISCAL, ASI COMO SUS CONSECUENCIAS.</b>	147
3.1. PRELIMINARES.	148
3.2. CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES ECONOMICAS.	149
3.3. CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES POLITICAS.	150
3.4. CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES SOCIALES.	151
3.5. CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES CONTABLES.	152
3.6. CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES JURIDICAS.	158
3.7. CONSECUENCIAS.	167
3.8. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.	168
3.9. CONCLUSIONES.	175
<b>CONCLUSIONES GENERALES.</b>	176
<b>BIBLIOGRAFIA.</b>	182
<b>LEGISLACION.</b>	184
<b>ABREVIATURAS.</b>	185

# INTRODUCCION

Con la finalidad de encontrar un tema para el desarrollo de la Tesis Profesional, el autor del presente trabajo se dispuso a observar el entorno y medio ambiente del México contemporáneo, y encontró que por desgracia, una característica recurrente en la historia moderna de este país es la **CRISIS**, y como afirma el dicho, la Crisis lo afecta todo, es decir, ámbitos en ocasiones tan disímiles como el político, el económico, el social, el laboral, el deportivo, el orgullo nacional, el espíritu de triunfo, la credibilidad, la satisfacción personal y la seguridad y paz social, entre otros.

De los aspectos mencionados, los detonadores o iniciadores de la reacción en cadena lo constituyen principalmente el Político y el Económico, y de éste último, las manifestaciones más ostensibles son la declinación de la inversión pública y privada, tanto nacional como foránea; la devaluación; la inflación; el abatimiento del ahorro interno; el desempleo; el incremento de la deuda tanto interna como externa; el aumento de la economía informal; el abatimiento de la credibilidad y confianza, así como del PIB, etc.

Resulta obvio que urge cambiar nuestra mentalidad y actitud para sustituir estos esquemas de angustia, insolvencia y miseria por un cuadro de progreso sólido, constante y consistente con participación y beneficios masivos.

Con el deseo de tener pertinencia, así como coadyuvar a resolver tan ingente situación, el autor de este trabajo decidió desarrollar el tema "**La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias**", pues considera que en un mayor o menor grado, impacta a casi todas las manifestaciones de los problemas de la economía y de la política económica mencionadas con antelación; de modo que resulta oportuno mencionar que amén de los motivos aludidos, al autor le apasionan e inquietan los temas fiscales.

De acuerdo a lo anterior, el objetivo del presente trabajo radica en:

Un somero análisis de la Organización y Funcionamiento del Estado Mexicano; las referencias históricas más relevantes; y, las cuestiones relativas a los Recursos Económicos del Estado, haciendo especial énfasis al rubro de los Impuestos. Lo anterior, con la finalidad de dar a conocer el entorno teórico general del Sistema Impositivo Mexicano.

En seguida se lleva a cabo el estudio detallado del **Delito de Defraudación Fiscal**, desde la Teoría General del Delito y los Antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal, hasta el análisis integral de la figura delictiva en cuestión, señalando cada uno de sus elementos y los casos en los que se configura el delito, exponiendo también los artículos legales más importantes que tienen relación con cada elemento del tipo penal, mismos que deben considerarse precisamente para no tipificar la conducta prevista en la norma; destacando para ello, cuestiones tanto del Código Fiscal de la Federación, como del Código Penal Federal y del Distrito Federal.

Posteriormente se analizan las Penalidades aplicables al Delincuente del Delito de Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y la mal llamada Defraudación Fiscal Equiparada; también se aborda el controvertido tema referente a la facultad con la que cuenta la SHCP para formular Querrela ante el Ministerio Público Federal por la posible comisión del ilícito en cuestión. Paralelamente, se mencionan los Derechos del contribuyente cuando se enfrenta a un problema fiscal o fiscal - penal, como por ejemplo, el Derecho de obtener, invariablemente, la Libertad Provisional Bajo Caución, y el establecimiento del monto en forma accesible y de acuerdo a las circunstancias especiales del caso, tal como lo señala nuestra Carta Fundamental; del mismo modo, se hace alusión a algunas recomendaciones prácticas y jurídicas, a efecto de no verse envuelto en la intimidación que la referida Secretaría, ha propiciado en el desarrollo de su labor y en sus múltiples campañas publicitarias.

Finalmente se intenta, en la medida de lo posible, explicar las causas por las que generalmente los contribuyentes omiten ilegalmente el pago de sus contribuciones, con la finalidad de conocer las principales de ellas e intentar contribuir con propuestas prácticas a disminuir dicha problemática, ya que en caso contrario, el Estado se ve afectado en sus Finanzas por la inestabilidad económica que trae consigo la deficiente captación de recursos; es decir, las repercusiones económicas derivadas de la omisión de contribuciones, indiscutiblemente afecta al Sistema Financiero Nacional, ya que si bien es cierto que el Estado cuenta con otras vías de captación de recursos, la impositiva resulta la más significativa de ellas, y la que bien planificada, resulta la más conveniente, luego entonces, las consecuencias de la Defraudación Fiscal son muchas y muy variadas, por lo que resulta conveniente hacer un análisis de ellas.

Por otro lado, se hace presente la desproporcional e inequitativa carga fiscal en aquellos contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales de pago, toda vez que en ellos recae el gran peso del sostenimiento nacional, tal como desafortunadamente se tiende a manifestar.

En suma, la finalidad del presente trabajo consiste en hacer una crítica sana al Sistema Impositivo Mexicano y proponer los métodos y modificaciones que estén encaminados a alcanzar un sistema fiscal más justo y democrático, que ayude a acceder a un nivel de desarrollo y progreso cuyo principal beneficiario sea, en consecuencia, el pueblo de México; y para lograrlo, un elemento básico lo representa el saneamiento de los Recursos Públicos, sobre todo, el referente a los Impuestos, y en especial, al Impuesto Sobre la Renta, por ser éste el más representativo para el Estado; de modo que a mayor Defraudación, menores Recursos Públicos, lo cual resulta obvio, sin embargo representa todo un mecanismo de funcionamiento que requiere simplicidad en su cálculo y entero; convencimiento entre quienes pagan y quienes ejercen ese pago de la función social que desempeñan; rompimiento de vicios en ambas partes, en fin, una reestructuración en el amplio campo jurídico - contable que nos permita aspirar, con la suma de elementos positivos, a un mejor país.

# CAPITULO I

## CONCEPTOS FUNDAMENTALES

LA HISTORIA ES UNA ESPECIE DE ESPEJO RETROVISOR  
QUE NOS PERMITE MANEJAR MEJOR AL FUTURO.

## 1.1.) PRELIMINARES.

El primer Capítulo establece los conceptos de ubicación en el tema, considerando que para hablar de la Defraudación Fiscal y sus Consecuencias, es importante tomar en cuenta *la Estructura del Estado* en el cual nos encontramos inmersos, es por ello que en principio se aborda brevemente lo referente a la Población, Territorio y Gobierno, con ello, estaremos en posibilidad de conocer el panorama general del cual parte el presente trabajo, en ese sentido, iremos cerrando paulatinamente dicha panorámica, hasta llegar a *las Formas de Estado* que nos regulan, así como señalar nuestras *Formas de Gobierno* y *la división de Poderes*, de modo que con ello, estaremos describiendo, aunque sea en forma somera, la Organización y Funcionamiento del Estado Mexicano, lo cual resulta importante si deseamos llegar a conclusiones profundas acerca de la problemática planteada.

Posteriormente se hace referencia al Origen y Significado de Fisco, haciendo además, una breve reseña histórica de lo que han significado las contribuciones a través del tiempo, posteriormente, se describe su ubicación dentro de la Estructura Orgánica del Estado Mexicano, para finalmente señalar la Potestad Tributaria tanto del Congreso de la Unión como de los Congresos Locales. Con lo anterior, tendremos elementos suficientes para conocer la Estructura Fiscal Mexicana, lo cual nos servirá como punto de partida en el desarrollo del presente trabajo.

Finalmente, se analizan los conceptos que en materia de Ingresos tiene derecho a percibir el Estado, haciendo referencia a cada uno de ellos y mostrando una tabla de dichos Ingresos con sus respectivas cantidades, por lo que se refiere a los Ejercicios Fiscales de 1997 y 1998, de modo que al realizar su estudio, tendremos conocimiento de lo delicado que resulta un adecuado manejo de los Ingresos Estatales y del importantísimo papel de los Impuestos dentro del mencionado manejo de Recursos Públicos.

Cabe hacer mención que los Conceptos Fundamentales desarrollados en el presente Capítulo, son una herramienta básica en el manejo y entendimiento del presente trabajo, en virtud de que en ellos se encuentra la raíz del inmenso árbol fiscal mexicano.

## 1.2.) ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL ESTADO MODERNO.

Para hablar de los Elementos Estructurales del Estado Moderno, debemos aclarar que la mayoría de los tratadistas especialistas en la materia, están de acuerdo en definir al Estado como: la organización político - jurídica de una sociedad, bajo un poder de dominación, que se ejerce en un determinado territorio. En ese sentido, los Elementos Estructurales del Estado Moderno son: Territorio, Población y Gobierno o Poder Político.

El **Territorio** es el *ámbito espacial de validez* de la ley y está constituido por la superficie terrestre, marítima y área sobre la que ejerce su soberanía, tal como lo señalan los artículos 42 y 43 Constitucionales.

La **Población** es el *ámbito personal de validez* de la norma jurídica y está formada por los nacionales del país, ya que los extranjeros, si bien pueden vivir en el territorio del Estado y tener ciertos derechos y obligaciones, no se consideran como parte de su población; así lo señalan los artículos del 30 al 34 de nuestra Carta Magna.

El **Gobierno o Poder Político** es el *dominio o jurisdicción que se tiene para ordenar y mandar*, así como para elaborar y aplicar la ley; todo ello, dentro de su jurisdicción y competencia. La característica esencial del Poder Político es la indivisibilidad, aclarando que la División de Poderes (ejecutivo, legislativo y judicial) de la que nos habla Montesquieu, es sólo para el ejercicio de las funciones públicas, pero no implica la división del mismo, ya que cada uno tiene su función propia, tal como lo menciona el artículo 49 de nuestra Carta Fundamental.

## 1.3.) FORMAS DE ESTADO.

Como Formas de Estado existen el Federalismo y el Centralismo. En cuanto al **Federalismo** se dice que es la unión de Estados Libres y Soberanos en cuanto a su régimen interno, que al unirse forman un nuevo ente con personalidad propia llamado Estado Federal, tomando en consideración que los Estados conservan su autonomía. Al contrario, la Forma **Centralizada** impide que los Estados tengan autonomía, y por consiguiente, el poder dimana del Gobierno Central.

La **Confederación** es más antigua que la Federación, sin embargo, existe una gran diferencia entre ambas, ya que en la Confederación no se da nacimiento a un nuevo Estado, mientras que en la Federación, es esencial la creación de uno nuevo y distinto de aquellos que lo forman.

Los *antecedentes del Federalismo* los encontramos en la Constitución Norteamericana, precisamente en Filadelfia, en 1781. Por su parte, nuestro país fue escenario de largos años de lucha entre ambas tendencias: Federalismo y Centralismo, triunfando finalmente el primero de ellos, tal como se desprende del actual artículo 40 Constitucional.

Es prudente resaltar que si bien es cierto que el referido artículo 40 Constitucional nos establece que: es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República, Representativa, Democrática y *Federal*, también lo es que en la práctica se tienen grandes deficiencias, ya que es de todos conocido que la política nacional parte precisamente del Centro y particularmente del Titular del Ejecutivo, y los Estados, en gran medida se limitan a desarrollarla, desvirtuándose con ello el sentido de la norma jurídica y entorpeciendo el progreso de cada Entidad Federativa.

#### **1.4.) SOBERANÍA Y FORMA DE GOBIERNO MEXICANO.**

Al hablar de Soberanía, los estudiosos del derecho tienen ideas encontradas debido principalmente al no poder encontrar un objeto único. Lo cierto es que la Soberanía es un concepto polémico no conocido en la antigüedad porque en ella no se dio la oposición de Poderes al del Estado. El surgimiento de la Soberanía se da en la Edad Media, a partir de que el Rey, como representante del Estado, se ve afectado básicamente por tres poderes paralelos a él: El Papado, el Imperio y los Señores Feudales. En ese sentido, Bodino, aporta en funciones de los acontecimientos del momento, el concepto de Estado desde un punto de vista Soberano, como: *...El Estado es un recto gobierno, de varias agrupaciones y de lo que les es común, con potestad soberana...(1)*. Lo anterior, obligó a los Doctrinarios Europeos a concluir que la Soberanía significa: *...la negación de toda subordinación o limitación del Estado por cualquier otro poder... que a contrario sensu significa: ...una potestad pública que se ejerce autoritariamente por el Estado sobre los individuos que forman parte del grupo nacional...(2)*.

(1) Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1994, Pag. 5.

(2) Tena Ramírez, Felipe. Op. Cit. Pag. 6.

En ese sentido, se cuenta con dos elementos a saber: la **Independencia**, entendida desde el punto de vista Exterior, como igualdad con respecto a los demás Estados; y la **Supremacía**, entendida desde el punto de vista Interior, como la facultad que el Estado ejerce sobre los individuos que se encuentran dentro de él. Es por ello que la Soberanía tiene un doble sentido, Igualdad con los demás Estados y Potestad de Mando sobre los suyos.

Ahora bien, continuando con la Doctrina Europea, ésta deposita como *Titular de la Soberanía a las personas integrantes de los órganos del Estado, esto es, a los Gobernantes*, ya que el Estado es una ficción jurídica que por sí sola no puede desarrollar actividad alguna.

Por su parte, el Sistema Americano, comulga con la idea de Soberanía europea, sin embargo, choca con el concepto del Titular de la misma, debido a que en el Continente Americano el *Titular Soberano es el Pueblo*, exteriorizando su voluntad a través de sus respectivas Leyes.

Así lo reconoce nuestra Constitución Política en su artículo 39, cuando dice: **La soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno...**

Abundando, cualquier Poder Público, obra en ejercicio de facultades recibidas por la propia voluntad del pueblo, tal como lo establece el artículo 41 primer párrafo de nuestra Constitución, cuando dice: **El pueblo ejerce su Soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal..** En ese tenor, los Poderes Públicos creados por la Constitución no son Soberanos, sino que tal Soberanía reside en la Voluntad del Pueblo a través de la Constitución, en la cual dicho Pueblo, consigna su Forma de Gobierno, crea los Poderes Públicos, etc. Lo que quiere decir que la Constitución se encuentra por encima de todas las leyes y de todas las autoridades, por así convenirlo el Pueblo; y como muestra de la fuerza otorgada por el Pueblo a la Constitución, basta resaltar su artículo 133, que dice: **Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.**

Ahora bien, en cuanto a la *Soberanía Estatal*, encontramos que en estricto sentido ésta no se lleva a cabo y lo que realmente existe en los Estados es una AUTONOMIA, entendida como *la competencia de que gozan los Estados para darse sus propias normas*. No puede hablarse de Soberanía pura, en razón de que la Soberanía cuenta con dos elementos esenciales ya señalados con antelación, que son: la *Independencia* y la *Supremacía*, y en el caso de los Estados, estos se encuentran restringidos por disposiciones contenidas en la propia Constitución Federal, como son los ya señalados artículos 41 primer párrafo y 133.

Finalmente y por lo que respecta a los Municipios, se concluye que tienen menos Soberanía por razones lógicas; esto es, si el Estado no es Soberano, el Municipio, por "depender" del Estado y éste a su vez de la Federación, no encuentra su Soberanía, y lo que tiene es una AUTONOMIA MAS RESTRINGIDA, consistente en su Organización Interna. Por ello, dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sobresale al caso el artículo 115, que en su primer párrafo refiere: **Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre ...**

Coincidimos pues con la Soberanía adoptada por el Sistema Americano, mismo que hace mención al concepto de *Independencia*, entendida como igualdad con respecto a los demás Estados; y con el de *Supremacía*, entendida como la facultad que el Estado ejerce sobre los individuos que dependen de él. Así mismo se comulga con la idea de que el Titular Soberano es el Pueblo, exteriorizando dicha voluntad a través del documento llamado: Constitución. Por lo que finalmente se concluye que la mencionada voluntad del Pueblo vertida en la Constitución, es a nivel Federal, ya que en la escala Estatal y Municipal, se cuenta con una Autonomía y una Autonomía más Restringida, respectivamente.

En otras palabras, la Soberanía es la facultad que tiene el pueblo para autodeterminarse su Forma de Gobierno, y en teoría, el Poder que dimana del pueblo se instituye para beneficio de éste.

Por lo que corresponde a nuestra Forma de Gobierno, vale la pena comentar que la Constitución Federal hace referencia de ella en lo que se hace a la propia Federación, así como a la de las Entidades Federativas, y para tal efecto, es conveniente citar los siguientes artículos de nuestra Carta Magna:

**Art. 40.-** Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una *república representativa, democrática, federal*, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

**Art. 115.-** Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno *republicano, representativo, popular*, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre...

Entendemos entonces, que la Forma de Gobierno que han adoptado los Estados Unidos Mexicanos, es la siguiente:

## **FEDERAL**

**REPUBLICA  
REPRESENTATIVA  
DEMOCRÁTICA  
FEDERAL**

## **ESTATAL**

**REPUBLICA  
REPRESENTATIVA  
POPULAR**

A continuación se comentan brevemente los conceptos verificados en el cuadro, destacando que el concepto Democracia es el que predomina para efectos del presente trabajo, y del cual nos ocuparemos con mayor profundidad más adelante.

**República.-** Significa Cosa Pública. Se refiere al Gobierno en el cual la Jefatura del Estado (Presidente) no es vitalicia, sino de renovación constante, de acuerdo a la voluntad popular.

**Representativa.-** Se refiere a que los gobernados eligen a sus representantes o gobernantes, para que actúen en nombre de ellos. Nuestra Constitución consagra el principio de Elección Directa para el caso de los miembros del Congreso y del Presidente de la República.

**Democrática.-** Se refiere al Gobierno del pueblo para beneficio del mismo; esto es, la voluntad representada en el Estado es igual a las voluntades de sus gobernados.

**Federal.-** Se refiere a que existen Estados Libres y "Soberanos" (aunque con mayor precisión debe hablarse de Autonomía) en su régimen interno, pero que se unen, para formar un nuevo ente con personalidad propia llamado Estado Federal.

Ahora bien, toda vez que la Democracia es el Gobierno del Pueblo para beneficio de éste, es el mismo quien debe decidir el actuar de sus gobernantes, y no viceversa, y en materia fiscal, esto resulta de vital trascendencia, en atención a que los intereses creados entre el "Poder Ejecutivo" y el "Poder Legislativo", es a todas luces lesivo para los mexicanos, en virtud de que en complacencia de los caprichos del Ejecutivo se adecua la Política Fiscal, dejándose a un lado los intereses y expectativas de los destinatarios principales; lo anterior se manifiesta en el sentir expresado por los diferentes sectores de la economía, tales como el industrial, el comercial y el de servicios, mismos que constantemente se quejan del agobio que imprimen las Autoridades Fiscales derivados de las herramientas legales que les ofrecen nuestros representantes, para poder presionar a los contribuyentes en cantidad y calidad de contribuciones y reglamentaciones; de modo que parecería que dichos representantes tienen la tarea encomendada por el Ejecutivo de forzar a toda costa a los Contribuyentes a que retribuyan al Fisco de los Ingresos que éste necesita para sufragar su enorme gasto burocrático y su mal manejo de fondos públicos, por lo que la mancuerna entre Ejecutivo y Legislativo es aprovechado en su mayor parte por el primero de ellos y retribuido al segundo vía estímulos, todo lo cual, perjudica a las mayorías y obstaculiza el progreso nacional.

Por su parte, la *Doctrina Aristotélica*, nos ofrece tres principales *Formas de Gobierno* puras y sus respectivas formas impuras, éstas son:

**Monarquía.**- Cuando el Gobierno reside en un sólo individuo, y éste, emplea su Poder para beneficio de todos. Su forma impura es la *Tiranía*: cuando el Poder se emplea para beneficio personal.

**Aristocracia.**- Cuando el Gobierno reside en una minoría, y ésta, emplea su Poder para beneficio de todos. Su forma impura es la *Oligarquía*: cuando el Poder se emplea para beneficio del grupo minoritario.

**Democracia.**- Cuando el Gobierno reside en el pueblo, entendido éste como el conjunto de los ciudadanos o de las colectividades, y éstos, emplean su Poder para beneficio de todos. Su forma impura es la *Demagogia*: cuando el Poder lo emplean para beneficio de los desposeídos.

En función de lo anterior, nuestro Estado adopta de acuerdo con la Constitución Política, la Forma de Gobierno *Democrática*, como lo establecen los ya comentados artículos 39, 40 y 41 primer párrafo, mismos que se tienen por reproducidos en su parte relativa en este apartado; y por lo que hace a su significado, *Democracia* quiere decir:

1.- **Doctrina política favorable a la intervención del pueblo en el gobierno**(3).

2.- **Sistema político basado en el reconocimiento de los derechos y la libertad del hombre, que establece la participación del pueblo en el gobierno de los organismos públicos**(4).

Por lo tanto, la Democracia, debe ser la participación popular para autodeterminarse la Forma de Gobierno, en beneficio de sus integrantes; concepto que debe ser valorado y puesto en marcha por los mexicanos que aspiremos a un mejor nivel de vida.

### 1.5.) EL PODER PUBLICO Y LA DIVISION DE PODERES.

El Poder Público es uno, y gracias a la aportación de Locke y Montesquieu, encontramos la Teoría de la División de Poderes, misma que es adoptada por nuestro Estado y se refiere a la División del Poder para el sólo efecto de llevar a cabo sus funciones y con el firme propósito de evitar su abuso. Los artículos que hacen mención de él, son los siguientes:

**Art. 49 Constitucional.-** El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en *Legislativo, Ejecutivo y Judicial...*

**Art. 116 Constitucional.-** El poder público de los Estados se dividirá para su ejercicio, en *Ejecutivo, Legislativo y Judicial...*

**FEDERAL**

**EJECUTIVO  
LEGISLATIVO  
JUDICIAL**

**ESTATAL**

**EJECUTIVO  
LEGISLATIVO  
JUDICIAL**

(3) Enciclopedia del Idioma. Tomo II (D-M), Artes Gráficas Grijelmo, Madrid, 1958, Pag. 1419.

(4) Enciclopedia Salvat Diccionario. Tomo IV (CON-DZUN), Edit. Salvat Editores, Barcelona, 1971, Pag. 1016.

**Ejecutivo.**- Depositado, a nivel Federal, en un sólo individuo llamado: Presidente de los Estados Unidos Mexicanos; y a nivel Estatal, en un sólo individuo llamado: Gobernador del Estado. Debemos entender este Poder como ente administrativo encargado de gobernar, dirigir, organizar y planificar los actos del Estado.

**Legislativo.**- Depositado, a nivel Federal, en un Congreso General, de carácter bicamaral, compuesto por Diputados y Senadores; y a nivel Estatal, por la Legislatura del Estado, compuesta por una sola cámara, la de Diputados. Debemos entender este Poder como el órgano encargado de crear el Derecho Positivo.

**Judicial.**- Depositado, a nivel Federal, en la Suprema Corte de Justicia, en los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en los Juzgados de Distrito; y a nivel Estatal, en el Tribunal Superior de Justicia, en los Jueces de Primera Instancia y en los Jueces Menores. Debemos entender este Poder como el órgano encargado de aplicar el derecho controvertido o incierto.

## 1.6.) FISCO:

### 1.6.1.) BREVES REFERENCIAS HISTORICAS DEL FISCO.

En cuanto a su Origen, el término FISCAL proviene de la voz latina FISCO, que significa: *Tesoro del emperador*, al que las provincias pagaban el TRIBUTUM que les era impuesto; y a su vez, la palabra FISCO proviene de FISCU, que era la cesta que servía de recipiente en la recolección de higos y que también se utilizó para recolectar el TRIBUTUM.

En cuanto a su Significado, la SCJN define al Fisco como:  
**Fisco.-** Por Fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no sean autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultad de resolución en materia Hacendaria, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie. *Semanario Judicial de la Federación Tomo XXI, p.844 (5).*

(5) Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1994, Pag. 50.

Con mayor precisión, el Fisco, es la parte de la Hacienda Pública encargada de la *recaudación de los Créditos Fiscales*.

En cuanto a las Referencias Históricas, analizaremos éstas en forma general, ya que no es el propósito del presente estudio entrar a fondo en cuestiones del pasado.

En EGIPTO, como en China y en la región de la Mesopotamia, se dieron las primeras leyes tributarias. En Egipto, la centralización y el acaparamiento del Poder, demuestra claramente como los Faraones y Sacerdotes, vivían lujosamente a costa del trabajo del pueblo; lo cual apunta que desde las civilizaciones más antiguas, el grupo gobernante ha usado el Poder en su beneficio, por ejemplo: las Pirámides de Egipto fueron el capricho de un gobernante que quería un monumento para su cuerpo inerte; así también, los jeroglíficos son testimonio de los castigos que sufrían quienes incumplían con el pago de sus impuestos.

A efecto de ilustrar lo anterior, el historiador Lionel Casson dijo: Todo Egipto, como cualquier otro Estado centralizado, estaba sujeto a tributación. El agricultor pagaba por sus cosechas; el ganadero, por sus rebaños; el artesano, por sus obras; aun el pescador tenía que pagar por la pesca y el cazador por la caza. Los impuestos requieren asientos contables. Había que hacer estudios topográficos para clasificar las extensiones de tierra y su productividad, censos que abarcaran todos los hombres y sus animales, libros donde se registraran los pagos debidos y las constancias de haberlos hecho. Como no se había inventado el dinero, los impuestos se pagaban en productos y trabajo, lo cual complicaba muchísimo<sup>(6)</sup>.

La aspiración máxima del aristócrata egipcio en esta vida era ganar en estima ante el faraón y merecer los favores reales. La clase alta formaba una sociedad cerrada y poco numerosa; una casta hereditaria de sacerdotes, soldados y burócratas que recaudaban impuestos y vigilaban las obras públicas, impartían justicia y se encargaban del enorme papeleo propio de los gobiernos centralizados. Algún ciudadano común, aunque muy raro, podía ganarse la merced del faraón y subir hasta aquel círculo encantado. Un hombre de modesta cuna llegó a ser arquitecto real; otro, encargado del almacén del gobierno, fue después gobernador de medio Egipto. Sin embargo, la instrucción literaria, el neopotismo y los matrimonios entre los nobles eran fuertes barreras contra la movilidad social. Dentro de las clases altas, el cargo y las posesiones pertenecían al noble por gracia del faraón. Hasta los grandes señores trataban al monarca como a un Dios. Los reyes, sin embargo, adoptaron a veces una visión más mudana de su propia categoría. El faraón Achthoes II comentaba friamente: "la realeza es una buena profesión"<sup>(7)</sup>.

(6) Lionel Casson, Egipto Antiguo, Time - Life International, United States, 1965, Pag. 99.

(7) *Ibidem*, Pag. 103.

En **GRECIA**, al principio, consideraron a los impuestos directos como indignos, aceptando únicamente los indirectos. Los gobiernos se mantenían básicamente del patrimonio de los gobernantes y de las Liturgias (contribuciones voluntarias de los ciudadanos), además de que los ciudadanos debían cumplir con el servicio militar y contribuían con su trabajo a la edificación de edificios públicos. Por desgracia, las guerras traen consigo la necesidad de allegarse de recursos, por lo que surgieron los impuestos directos y permanentes, los cuales, con el tiempo, aumentaron desproporcionalmente e hizo que los ciudadanos griegos destruyeran el amor hacia su ciudad.

En **ROMA**, al igual que en Grecia, los impuestos directos eran humillantes; los ciudadanos contribuían voluntariamente y ayudaban en la construcción de edificios públicos y barcos, entre otros, pero conforme fue aumentando el aparato estatal, se requirió de más impuestos, los cuales en principio, recayeron en los habitantes de las provincias, y posteriormente, en los ciudadanos romanos. Desafortunadamente encontramos que la decadencia del Imperio Romano, fue en parte por la excesiva carga tributaria, toda vez que se contaba con múltiples impuestos, tales como: sobre cosas y personas, derecho de licencias y marcas, derecho de puertas, artículos que salían o entraban a una población, derecho de consumo, etc., por lo que el historiador Gerald Simons dijo al respecto:

Los impuestos, por otra parte, eran agobiadores, y en ocasiones se llevaban más que efectivo y ganado. El agricultor podía verse obligado a pagar un precio terrible en su libertad personal. Incapaz a menudo de pagar los impuestos sobre sus tierras, eludía los castigos rigurosos, otorgaba en traspaso sus hectáreas a un gran terrateniente y trabajaba para él como arrendatario. Otros huían de sus hogares para vivir bajo la autoridad de los reyes bárbaros o unirse a grupos errantes de salteadores. Incluso los recaudadores de impuestos (a los que el historiador romano Salvio describió como "más terribles que el enemigo") fueron víctimas del sistema. La ley les exigía que entregaran una suma fija de ingresos; si no llegaban a ella debían completarla con dinero de su bolsillo. No podían abandonar sus empleos porque por ley eran servidores hereditarios del Estado. Algunos, llevados a extremos de desesperación, se convertían en funcionarios codiciosos de una burocracia tan enorme y corrompida que indujo a un romano a decir: los que viven a expensas de los fondos públicos son más numerosos que los que proveen. Era evidente que el occidente romano estaba fracasando en el aspecto mismo al que había hecho su aportación más noble el gobierno. El Estado romano y sus órganos administrativos habían dejado de servir para su propósito esencial, el mantenimiento del orden y de la justicia. Independientemente de si dicho Estado valía o no la pena de salvarse, el pueblo romano había perdido el instinto de lucha por él(8).

(8) Gerald Simons, Orígenes de Europa, Time - Life International, United States, 1968, Pag. 20.

En consecuencia, parte de la decadencia de la Civilización Romana, al igual que la Egipcia y la Griega, se debió a la excesiva carga fiscal impuesta a los habitantes del imperio.

Como ejemplo del abuso de los Gobernantes durante este periodo, encontramos lo siguiente:

- ◆ El Rey Keops, mandó construir su pirámide, utilizando para ello 20 años y 100,000 hombres permanentemente.
- ◆ El Rey Bíblico Salomón, requirió decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de sus palacios y barcos.
- ◆ El Rey Mínos de Creta, recibía como tributos a seres humanos.

Otras características significativas del periodo en comento, lo constituye el hecho de que los Recaudadores de Impuestos eran tan odiados y despreciados como lo fueron en la Edad Media los Verdugos; además, ante dichos recaudadores, los pagadores del impuesto debían arrodillarse y pedir gracia. Así también, destaca el hecho de que el trabajo físico era característico de la forma de tributar; del mismo modo, cabe destacar que durante las guerras, el pueblo vencedor hacía pagar al vencido impuestos. Inclusive, antes de alcanzar la civilización, los hombres pagaban tributos de manera libre y espontánea, sobre todo, por miedo a ser castigados por los demonios, de modo que los impuestos son casi tan antiguos como el hombre.

Luego entonces, encontramos a *la Injusticia Tributaria como elemento característico de la primera etapa del ser humano*, en donde el Soberano disponía de los recursos a su libre albedrío y capricho, llegando al extremo de sacrificar vidas humanas como una especie de tributo.

**La EDAD MEDIA (Siglo V al XV)**, se caracteriza por la Falta de Generalidad en el Pago de los impuestos, en razón de que la Iglesia y los Nobles, estaban exentos de pago. Así mismo, es de apuntarse que en principio existían pocos impuestos, no siendo así al final de dicho periodo y con el nacimiento de las grandes monarquías, ya que éstas requerían el incremento de impuestos para poder cubrir los lujosos gastos de la corte y de los reyes, lo cual provocó en gran medida conflictos sociales.

Los Impuestos tuvieron diversas Formas de Pago, ya en especie, ya en prestaciones personales, ya en dinero. En cuanto al cobro de los mismos, éste se realizaba mediante intendentes que tenían facultad discrecional para fijar las cargas. El Sistema Fiscal era anárquico, arbitrario e injusto, llegando a ser inhumano, como fue el caso del Derecho de "Toma", consistente en que el Señor Feudal podía obtener las providencias necesarias para su castillo, pagando por ellas el precio fijado arbitrariamente por él; o bien, el Derecho de "Prenda", consistente en el derecho que tenía el Señor Feudal para tener relaciones sexuales con mujer virgen antes de casarse, u obligarla al adulterio.

Aun a pesar de las arbitrariedades del Sistema Fiscal existente en la Edad Media, gran parte de las contribuciones de esa época continúan actualmente, con la correspondiente actualización a las circunstancias de cada caso.

Como ejemplo del rigor impositivo durante este periodo, basta señalar: la Carta Magna, arrancada a Juan Sin Tierra, misma que fue producto de la inconformidad ante la excesiva y desigual carga tributaria; la Revolución Francesa, la cual surge en gran medida como consecuencia de un descontento ante los excesivos impuestos; y, la Lucha por la Independencia de las Colonias Inglesas en América del Norte, la cual también tuvo como causa principal problemas tributarios.

La **COLONIA EN MEXICO**, correspondiente al periodo de la Edad Media en Europa, nos enseña que no obstante que en ese periodo se dio parcialmente el Principio de legalidad, los tributos fueron tan agresivos que empobrecieron a la Nueva España; además de que las condiciones comerciales eran herméticas en favor de la Península Ibérica, por consiguiente, obstaculizaron el desarrollo de la tierra conquistada. Entre los impuestos de la época encontramos:

- ◆ El "Quinto Real" destinado al Rey de España; otro "Quinto" correspondiente a Cortés, y el resto del Botín, se repartía entre los soldados. Este impuesto también aplicaba a la extracción de metales.
- ◆ El Impuesto de Avería que pagaban los dueños de mercaderías y que servía para cubrir los gastos de los barcos reales.
- ◆ El Impuesto de Alcabalas por la contratación de ventas y permutas.

- ◆ El Impuesto de Almirantazgo que pagaban los dueños de mercaderías, por la carga y descarga de mercancías en puertos.
- ◆ El Impuesto de Almofaritzago que se cobraba a los buques por la entrada y salida de mercancías (impuesto aduanal).
- ◆ El Impuesto de pesca y buceo.
- ◆ El Impuesto de Lotería.
- ◆ El Impuesto de Lanzas, por títulos de nobleza.
- ◆ El Impuesto de Caldos, aplicado sobre la fabricación de vinos, aguardientes y licores.
- ◆ El Impuesto del Papel Sellado, aplicado sobre el uso de la papelería oficial.
- ◆ El Impuesto de Media Nata, consistente en el pago de media anualidad de sueldos.
- ◆ El Impuesto de Muralla (extraordinario).
- ◆ La Alcabala, consistente en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.
- ◆ El Peaje, consistente en el pago por derecho de paso.

En fin, la lista podría crecer, pero basta mencionar que tan sólo durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se tenían 84 gravámenes, complicando aun más el hecho de que no había reglas claras sobre su control y cumplimiento.

De acuerdo al esquema general planteado, la historia nos enseña que: los excesivos impuestos son en gran medida promotores de guerras, revoluciones y decadencia de grandes civilizaciones, tal como sucedió en la civilización de Egipto, Grecia y Roma, civilizaciones que se caracterizaron por mantener un enorme aparato burocrático, en el cual, el gobierno se despreocupó de sus habitantes y se dedicó a buscar su propio beneficio. En el mismo sentido, pero bajo otro esquema de gobierno, se operó en la Edad Media, por lo que similares resultados se obtuvieron.

Inclusive en México, el pueblo Azteca vivió de los impuestos que hacían pagar a los pueblos conquistados. Por lo que es obvio que a éstos y a los demás gobiernos que han actuado en forma semejante, se les olvidó que los fines del gobierno no pueden ser contrarios a los fines de los individuos, y es por ello entre otras causas, que tuvieron que desaparecer.

### 1.6.2.) UBICACION DEL FISCO DENTRO DE LA ESTRUCTURA ORGANICA DEL ESTADO.

De conformidad con la definición de la SCJN, Fisco es una parte de la Hacienda Pública, la cual, se encuentra estructurada orgánicamente dentro de la SHCP, y ésta, dependiente del Ejecutivo por ser una de sus múltiples Secretarías, tal como a continuación se muestra:

## PODER EJECUTIVO

**TITULAR:** Presidente de la República.

**AUXILIARES:** Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos. Dentro de las Secretarías se encuentra la SHCP, misma que a su vez se divide en:

**Fisco.-** Encargado de recaudar los Créditos Fiscales.

**Erario.-** Encargado de distribuir los Recursos provenientes de los Créditos Fiscales.

Concluimos pues, que el Poder Legislativo *cuenta con la Potestad Tributaria* emanada de la Soberanía del pueblo y expresada en la Constitución, para establecer e imponer los Créditos Fiscales; y que el Poder Ejecutivo *cuenta con la Competencia Tributaria* para recaudar y distribuir dichos Créditos Fiscales, por medio de la SHCP.

### 1.6.3.) POTESTAD TRIBUTARIA.

Las facultades del Congreso de la Unión en Materia Hacendaria, pueden clasificarse de la siguiente forma:

**1. La Expedición de la Ley de Ingresos.**- Se inicia ante la Cámara de Diputados y la expedición es por medio del Congreso de la Unión. Sirve para determinar los Recursos con los que debe contar el Estado para el Ejercicio Fiscal siguiente, mismos que provienen en su mayoría de las Contribuciones, y que al decir del artículo 31 IV de nuestra Carta Magna, es obligación a los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

**2. La Expedición del Presupuesto de Egresos.**- La aprobación y expedición corren a cargo de la Cámara de Diputados. Sirve para autorizar los gastos necesarios para prestar los servicios públicos, que en el Ejercicio Fiscal siguiente, debe realizar el Estado; sin embargo, a pesar de que la aprobación de los gastos de todo el año incumbe sólo a la Cámara de Diputados, cabe resaltar que la aprobación de los gastos posteriores corresponde a las dos cámaras (Diputados y Senadores).

**3. La Aprobación de la Cuenta Anual.**- La Cuenta Anual de Gastos la somete el Ejecutivo a la Cámara de Diputados para su aprobación, y tiene como finalidad comprobar, que en el Ejercicio Fiscal anterior, el Ejecutivo se ajustó a los gastos autorizados por el presupuesto.

Por lo tanto, *la Potestad Tributaria* emana de la Soberanía del Pueblo vertida en la Constitución y faculta al Congreso de la Unión al establecimiento e imposición de Contribuciones; por su parte, *la Competencia Tributaria* se refiere a las facultades que la ley otorga a los órganos del Estado, en Materia Tributaria.

Y por lo que respecta a las Facultades Exclusivas de la Federación en Materia Tributaria, nuestra Constitución Política, en su artículo 73 VII y XXIX-A, otorgan al Congreso de la Unión la Potestad Tributaria para:

**Art. 73.- El Congreso tiene facultad:**

**VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.**

**XXIX-A.- Para establecer contribuciones:**

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
  - f) Explotación forestal; y
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Finalmente, el artículo 115 IV Constitucional, dispone: *Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...* Con lo que se deja en manos de los Congresos Estatales la facultad de asignar las Contribuciones y demás ingresos que se permite recaudar a sus respectivos Municipios, situación que los hace "dependen" en Materia Tributaria, del Estado.

Cabe destacar que todas las Contribuciones que NO sean exclusivas de la Federación, podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados.

## 1.7.) DEL PATRIMONIO DEL ESTADO MEXICANO.

## 1.7.1.) RECURSOS ECONOMICOS.

Cabe mencionar que el Estado desarrolla una *Actividad Financiera* para el manejo de los Recursos Públicos, la cual, puede simplificarse de la siguiente forma:

<b>DERECHO FINANCIERO:</b>	<b><i>Obtención, Manejo y Aplicación</i></b>	DE RECURSOS.
<b>DERECHO FISCAL:</b>	<b><i>Sólo la Obtención de Recursos</i></b>	PATRIMONIALES, CREDITICIOS Y TRIBUTARIOS.
<b>DERECHO TRIBUTARIO:</b>	<b><i>Sólo la Obtención de Contribuciones</i></b>	IMPUESTOS. DERECHOS. CONTRIBUCIONES ESPECIALES: A) APORT. DE SEGURIDAD SOCIAL. B) CONTRIBUCIONES DE MEJORA. C) APORT. PARA LA VIVIENDA. D) APORT. FONDOS PARA RETIRO. APROVECHAMIENTOS.

Del anterior cuadro encontramos que el Derecho Financiero administra los Recursos Públicos, y que dichos Recursos, están comprendidos en el Derecho Fiscal, al decir de Serra Rojas, cuando señala de él que: Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado para la Satisfacción de las necesidades públicas<sup>(9)</sup>.

(9) Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. Pag. 34.

Más sin embargo, el maestro Serra Rojas, no especifica cuáles son los demás Medios Económicos que requiere el Estado y que pueden o no estar comprendidos dentro de los recursos regulados por el Derecho Tributario, encargado éste de regular exclusivamente a los Tributos; es por ello que a continuación se señalan los Medios Económicos que percibe el Estado:

### I. LAS CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS.

Las Contribuciones, como Tributos, son considerados Créditos Fiscales de acuerdo con el artículo 4 del CFF y se encuentran enlistados anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación; mismos que pueden ser de dos tipos:

**Fiscales.-** Aquellas que se determinan para sufragar el gasto público del Estado.

**Parafiscales.-** Aquellas que se determinan para sufragar un gasto público específico del Estado.

#### **A) IMPUESTOS.**

Los *Impuestos* son de carácter Fiscal y están referidos en los artículos 2 fracción I y 4 del CFF.

Los Impuestos pueden ser definidos como las prestaciones, cubiertas generalmente en dinero y excepcionalmente en especie, establecidas unilateralmente por el Estado en la Ley, que deben pagar las personas físicas y jurídicas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de los Derechos y de las Contribuciones Especiales; además, están destinados a satisfacer los servicios públicos generales indivisibles.

#### **B) DERECHOS.**

Los *Derechos* son de carácter Fiscal y están referidos en los artículos 2 fracción IV y 4 del CFF.

Los Derechos pueden ser definidos como las contraprestaciones, cubiertas siempre en dinero, establecidas unilateralmente por el Estado en la Ley, que deben pagar las personas físicas y jurídicas 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.

## C) CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

### C.1.) Aportaciones de Seguridad Social.

*Las Aportaciones de Seguridad Social son de carácter Extra Fiscal y están referidas en los artículos 2 fracción II y 4 del CFF.*

Las Aportaciones de Seguridad Social pueden ser definidas como las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y jurídicas por recibir los servicios de seguridad social, proporcionados por el Estado.

Por lo que hace a la naturaleza de las Aportaciones de Seguridad Social, respecto de la posible comisión del Delito de Defraudación Fiscal, analizado en el siguiente Capítulo, por concepto de omisión en las cuotas obrero patronales, será el Procurador Fiscal de la Federación, a nombre de la SHCP, quien formule la Querrela correspondiente, de conformidad con lo siguiente:

**Artículo 305 de la Ley del Seguro Social.- Se equiparan al delito de defraudación fiscal y serán sancionados con las mismas penas que establece el Código Fiscal de la Federación las conductas desplegadas por los patrones y demás sujetos obligados que:**

**I. No cubran el importe de las cuotas obrero patronales, durante doce meses o más, que están obligados a enterar en los términos de esta Ley y sus Reglamentos, y**

**II. No formulen los avisos de inscripción o proporcionen al Instituto datos falsos evadiendo el pago o reduciendo el importe de las cuotas obrero patronales, en perjuicio del Instituto o de los trabajadores, en un porcentaje de veinticinco por ciento o más de la obligación fiscal. En estos casos la declaratoria de perjuicio o posible perjuicio, así como la querrela respectiva, la hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos que establezca el Código Fiscal de la Federación. Los ilícitos previstos en esta Ley se configurarán sin perjuicio de que cualquier otra conducta de los patrones o sujetos obligados encuadre en los supuestos regulados por el Código Fiscal de la Federación como delitos y serán sancionados en la forma y términos que establezca ese ordenamiento. Lo anterior, sin perjuicio de que se exija al patrón el cumplimiento de sus obligaciones para con el Instituto.**

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XII - Agosto

Página: 404

**DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. COMPETE A LAS AUTORIDADES FISCALES FORMULAR LA QUERRELLA EN CASO DEL DELITO DE.** No viola garantías la orden de aprehensión girada por la autoridad responsable que estima satisfecho el requisito de procedibilidad en relación con la querrela formulada por el Procurador Fiscal de la Federación, a nombre de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en relación con las cuotas obreras de sueldos y salarios que omitió enterar el quejoso al Instituto Mexicano del Seguro Social dentro del plazo establecido, pues según lo dispuesto en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, el pago de cuotas, recargos y capital constituido, tienen naturaleza fiscal, por lo que al constituirse la omisión del sujeto activo en una conducta dolosa equiparable a la defraudación fiscal, por la naturaleza que tienen las aportaciones de seguridad social, de acuerdo con lo que dispone el artículo 2o. fracción II del Código Fiscal de la Federación, compete al Procurador Fiscal de la Federación formular la querrela correspondiente y no al Instituto Mexicano del Seguro Social, que carece de facultades para formular querrelas por la comisión de tales ilícitos fiscales.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 403/92. Eva Aida Gaeta González. 15 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Gortari Jiménez. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

### **C.2.) Contribuciones de Mejoras.**

Las *Contribuciones de Mejoras* son de carácter Extra Fiscal y están referidas en los artículos 2 fracción III y 4 del CFF.

Las Contribuciones de Mejoras pueden ser definidas como las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y jurídicas por recibir, de manera directa, beneficios por obras públicas.

### **C.3.) Aportaciones para la Vivienda.**

Las *Aportaciones para la Vivienda* son de carácter Extra Fiscal y están referidas en el artículo 123 fracción XII de la Constitución; en los artículos 136 al 153 de la Ley Federal del Trabajo; así como en la Ley y Reglamento del Infonavit.

Las Aportaciones para la Vivienda pueden ser definidas como las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y jurídicas que tengan la calidad de patrones y que tienen por objeto establecer un sistema de financiamiento que permita a la clase trabajadora obtener crédito suficiente y barato para adquirir, mejorar o mantener su vivienda.

#### **C.4.) Aportaciones de Fondos para el Retiro.**

Las *Aportaciones de Fondos para el Retiro* son de carácter *Extra Fiscal* y están referidas de los artículos 183-A al 183-S de la Ley del Seguro Social.

Las Aportaciones de Fondos para el Retiro pueden definirse como las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y jurídicas que tengan la calidad de patrones y que tienen por objeto establecer un sistema de financiamiento que permita a la clase trabajadora contar con recursos económicos cuando la fuerza física y mental a mermado parcial o totalmente.

Los *Accesorios* de las Contribuciones son: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto, mismos que participan de la naturaleza de las Contribuciones.

## **2. LOS APROVECHAMIENTOS Y SUS ACCESORIOS.**

Los Aprovechamientos, son considerados como Créditos Fiscales; su naturaleza es Fiscal porque se destinan a sufragar el gasto público, y se encuentran referidos en los artículos 3 y 4 del CFF.

Los Aprovechamientos son definidos por exclusión en el artículo 3 del CFF, como: **Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.**

Los *Accesorios* de los Aprovechamientos son: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto; éstos, participan de la naturaleza de los Aprovechamientos.

### 3. LOS DEMÁS QUE EL ESTADO TENGA DERECHO A EXIGIR.

Son aquellos Créditos Fiscales establecidos en el artículo 4 del CFF, que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, derivados de responsabilidades de sus servidores públicos o de particulares; y los demás a los que las leyes les den ese carácter. Su naturaleza puede ser de carácter Fiscal o Extra Fiscal.

### 4. LOS PRODUCTOS.

Los *Productos* NO son Tributos NI Créditos Fiscales, y están referidos en el artículo 3, párrafo tercero del CFF.

Los Productos pueden ser definidos como las contraprestaciones que deben pagar las personas físicas y jurídicas por el uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes del dominio privado del Estado, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado.

### 5. LOS EMPRESTAMOS.

Representan la forma menos recomendable en la Obtención de Ingresos, por los diversos impactos negativos que acarrearán; pueden ser:

**Internos.-** Son aquellos préstamos que provienen de la propia riqueza nacional; por ejemplo: Cetes y Tesobonos.

**Externos.-** Son aquellos préstamos que provienen de una fuente de riqueza exterior a la nacional, por ejemplo: los obtenidos del Fondo Monetario Internacional o del Banco Mundial.

### 6. LA EMISIÓN DE MONEDA.

Esta fuente también ocasiona desajustes financieros si se abusa de ella; se lleva a cabo con la acuñación de la moneda y la emisión del papel billete, actividad propia y exclusiva del Estado, la cual, se lleva a cabo por instrucciones de la SHCP al Banco de México (Banco Central), cumpliendo para ello, con determinados requisitos.

## 7. OTROS INGRESOS.

**Dentro del Sector Público.-** Son los recursos que el Estado sí puede explotar y que generan ingresos para el mismo, pudiendo clasificarse en:

- ◆ Aquellas actividades que implican un gran riesgo empresarial, pero que resulta indispensable ofrecer el servicio.
- ◆ Aquellas actividades que son del orden colectivo y que también resulta indispensable ofrecer el servicio.
- ◆ Aquellas actividades que se reservan exclusivamente al Estado, por así convenir a sus intereses.

Estas actividades pueden ser desarrolladas por Organismos Descentralizados, Organos Desconcentrados o Empresas de Participación Estatal.

**Dentro del Sector Privado.-** Son las Concesiones otorgadas a los particulares, mismas que le representan ingresos al Estado.

### **1.7.2.) ANALISIS DE LOS INGRESOS.**

Una vez señalados los Conceptos de Ingresos a que tiene derecho el Estado, resulta conveniente efectuar un análisis específico de los más sobresalientes y la importancia de los mismos; es por ello que se hace referencia al artículo 1 de las correspondientes Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 1997 y 1998, publicadas en los DOF de fechas 23 de Diciembre de 1996 y 29 de Diciembre de 1997, respectivamente.

El mecanismo de la tabla cuenta con ciertas observaciones que vale la pena comentar brevemente: en *primer lugar*, los Conceptos de Ingreso, se encuentran ordenados progresivamente de mayor a menor; en *segundo lugar*, y sólo por lo que respecta al Ejercicio Fiscal de 1997, se lleva a cabo en la Columna de Total de cada Concepto de Ingreso, una Actualización Estimada, a efecto de poder aproximarnos al verdadero cambio para cada Concepto de Ingreso, respecto de los mismos Conceptos y Cantidades del Ejercicio Fiscal de 1998; en *tercer lugar*, y por lo respecta a la comparación entre ambos años, misma que se muestra en la última Columna, denominada: Diferencia en Porcentaje, se representa la variación, ya sea hacia la alza o hacia la baja, de cada Concepto de Ingreso.

Sólo vale la pena añadir que no se consideró pertinente incluir más Ejercicios Fiscales, debido a que los aquí expuestos representan la Política a seguir de cada año, además de ser los más resientes. Por último, se recomienda al lector que él mismo lleve a cabo sus propias reflexiones, toda vez que las mencionadas en el presente apartado son sólo algunas de ellas, que al autor le inquietan por tener gran relación con el tema planteado.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION CONCEPTO	CANTIDADES EN MILLONES DE PESOS				DIF. EN %	
	1997		FACT.AGT. EST. 12.61%	1998		
	S.T.	TOTAL		S.T.		TOTAL
A) IMPUESTOS:		282,619.40	318,257.71		384,317.50	20.76
1 Impuesto Sobre la Renta	103,686.70			150,153.00		
2 Impuesto al Valor Agregado	88,203.00			115,312.60		
3 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	53,677.50			73,363.10		
4 Impuesto al Comercio Exterior	16,479.10			19,474.80		
5 Accesorios	11,397.40			10,799.30		
6 Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	5,296.00			6,450.00		
7 Impuesto al Activo	3,479.70			7,260.50		
8 Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	400.00			1,504.20		
9 Imp. S/Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que Intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación	0.00			0.00		
10 Impuesto a los Rendimientos Petroleros	0.00			0.00		
B) OTROS INGRESOS		173,564.00	195,450.42		190,573.50	-2.50
1 De Organismos Descentralizados	172,379.80			188,901.40		
2 De Empresas de Participación Estatal	1,184.20			1,672.10		
3 Financiamientos de Org. Descentralizados y Empresas de Participación Estatal	0.00			0.00		
C) DERECHOS:		127,480.20	143,555.45		129,393.50	-9.87
1 Derecho Sobre la Extracción de Petróleo	81,313.50			77,445.00		
2 Derecho Extraordinario S/Extracción de Petróleo	35,896.20			40,358.40		
3 Por el Uso o Aprovechamiento de Bienes del Dominio Público	5,600.20			6,074.00		
4 Por Recibir Servicios que Presta el Estado en Funciones de Derecho Público	3,023.20			4,071.50		
5 Derecho Adicional Sobre la Extracción de Petróleo	1,374.70			1,444.60		
6 Por la Prestación de Servicios Exclusivos del Estado a Cargo de Organismos Descentralizados	272.40			0.00		
7 Derecho Sobre Hidrocarburos	0.00			0.00		
D) APROVECHAMIENTOS:		52,741.20	59,391.87		41,370.30	-30.34
1 Otros	27,596.20			25,129.40		
2 Recuperaciones de Capital	17,184.70			13,030.80		
3 Rendimientos Excedentes de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios	5,390.20			1,188.30		
4 Provenientes de Obras Publicas de Infraestructura Hidráulica	1,012.30			650.00		
5 Reintegros	560.60			418.70		
6 Participaciones a Cargo de los Concesionarios de Vías Generales de Comunicación y de Empresas de Abastecimiento de Energía Eléctrica	552.80			530.10		
7 Multas	217.60			196.20		
8 Indemnizaciones	79.30			100.20		
9 Aportaciones de Contratistas de Obras Publicas	75.30			45.30		

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION CONCEPTO	CANTIDADES EN MILLONES DE PESOS					PPF. EN %
	1997		FACT. ACT. EST. 12.61%	1998		
	S.T.	TOTAL		S.T.	TOTAL	
10 Cuotas Compensatorias	69.70			80.00		
11 Provenientes de Decomiso y de Bienes que Pasan a Propiedad del Fisco Federal	2.10			0.00		
12 Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal	0.40			1.30		
13 Part. en los Ingresos Derivados de la Aplicación de Leyes Locales Sobre Herencias y Legados Expedidas de Acuerdo con la Federación	0.00			0.00		
14 Part. en los Ingresos Derivados de la Aplicación de Leyes Locales Sobre Donaciones Expedidas de Acuerdo con la Federación	0.00			0.00		
15 Aportaciones de los Estados, Municipios y Particulares para el Servicio del Sistema Escolar Federalizado	0.00			0.00		
16 Cooperación del Distrito Federal por Servicios Públicos Locales Prestados por la Federación	0.00			0.00		
17 Cooperación de los Gobiernos de Estados, Municipios y de Particulares para Alcantarillado, Electrificación, Caminos y Líneas Telegráficas, Telefónicas y para Otras Obras Públicas	0.00			0.00		
18 5% Días de Cama a Cargo de Establecimientos Particulares para Internamiento de Enfermos y Otros Destinados a la Secretaría de Salud	0.00			0.00		
19 Participaciones Señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos	0.00			0.00		
20 Regalías Provenientes de Fondos y Explotaciones Mineras	0.00			0.00		
21 Hospitales Militares	0.00			0.00		
22 Participaciones por la Explotación de Obras del Dominio Público Señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor	0.00			0.00		
23 No Comprendidos en los Incisos Anteriores Provenientes del Cumplimiento de Convenios Celebrados en Otros Ejercicios	0.00			0.00		
<b>E) APORTACIONES DE SEG SOCIAL:</b>		<b>49,584.40</b>	<b>55,836.99</b>		<b>48,159.50</b>	<b>-13.75</b>
1 Cuotas para el Seguro Social a Cargo de Patrones y Trabajadores	49,584.40			48,159.50		
2 Aportaciones y Abonos Retenidos a Trabajadores por Patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores	0.00			0.00		
3 Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a Cargo de Patrones	0.00			0.00		
4 Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a Cargo de los Citados Trabajadores	0.00			0.00		
5 Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a Cargo de los Militares	0.00			0.00		

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION CONCEPTO	CANTIDADES EN MILLONES DE PESOS					DIF. EN %
	1997		FACT. ACT. EST. 12.61%	1998		
	S.T.	TOTAL		S.T.	TOTAL	
F) INGRESOS DE FINANCIAMIENTOS:		30,889.00	34,784.10		62,798.00	80.54
1 Otros Financiamientos	30,889.00			62,798.00		
2 Emisión de Valores	0.00			0.00		
G) PRODUCTOS.		8,901.10	10,023.53		9,417.60	-6.05
1 Derivados del Uso, Aprovechamiento o Enajenación de Bienes del Dominio Privado	8,576.20			9,206.10		
2 Por los Servicios que No Corresponden a Funciones de Derecho Público	324.90			211.50		
H) CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN FRACC. PRECEDENTES CAUSADAS EN EJ. FISCALES ANTERIORES PEND. DE LIQUIDACION O PAGO.		9.80	11.04		56.20	409.25
I) CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:		0.50	0.56		0.50	-11.20
1 Contribuciones de Mejoras por Obras Publicas de Infraestructura Hidráulica.	0.50			0.50		
<b>7 0 7 A L:</b>		<b>725,789.60</b>	<b>817,311.67</b>		<b>866,086.60</b>	5.97

Del anterior listado de Ingresos destacan los Impuestos, ocupando el primer lugar en importancia y representando el 39% y el 45% del Total de los Ingresos, respectivamente para los Ejercicios Fiscales de 1997 y 1998; más aun, el ISR, cuyo objeto es gravar la Utilidad tanto de los Personas Físicas como Colectivas, se coloca en ambos años como el más significativo, continuándole en importancia el IVA y el IEPS, los cuales también representan cantidades importantes y cuyos objetos gravan al Consumo y a Determinados Productos y Servicios; de modo que el Gravamen a la Utilidad, al Consumo y a Ciertos Productos y Servicios, soportan gran parte de la Economía Nacional. Así las cosas, se hace patente lo relevante del presente apartado, toda vez que de acuerdo al trato que se le de a los mencionados Gravámenes, será parte fundamental en el éxito o fracaso de los Recursos Públicos.

En otras palabras, para el Estado, los Impuestos significan la primera fuente de Ingresos para poder desarrollar sus funciones, de ahí que la afectación en dicho concepto tendría efectos determinantes en el deterioro o crecimiento del país, y la citada afectación, en gran medida, depende de la voluntad del Gobierno en alejarse o acercarse a quienes le suministran los citados Impuestos, que son, los Contribuyentes; es por ello que la aportación del presente trabajo radica en tomar conciencia del valor de los Impuestos en la vida pública y de lo necesario que resulta un adecuado Sistema Impositivo.

Por último y continuando con los Impuestos, es necesario comentar que éstos sufrieron un aumento en términos reales del 20.76%, lo cual es muy alto si consideramos que el Poder Adquisitivo de la mayoría de los Contribuyentes va en decremento, razón por la cual, el suscrito estima que en el año de 1998 habrá un aumento en la Defraudación Fiscal, porque a pesar de lo que expongan nuestras Autoridades, está completamente demostrado, tanto en el propio ámbito nacional como en el internacional, que a mayor Impuesto, mayor es el Índice de Defraudación, por lo que se estima seguimos perforando en el camino de la desgracia, aun a pesar de que la Historia y la Estadística no mienten y son contundentes en ese sentido.

No menos importantes son los Ingresos derivados de Organismos Descentralizados, ya que ellos representan en lo particular, la principal fuente de Ingresos de la Federación, y ocupan en su conjunto, esto es, con los Ingresos de Empresas de Participación Estatal, la segunda fuente de Ingresos de la Federación; lo que nos lleva a pensar que el Estado tiene una gran intervención en actividades productivas, que al particular punto de vista del sustentante, estas deberían ser desarrolladas por la iniciativa privada, y el Estado, vigilar su control y beneficiarse vía contribuciones con el mencionado desarrollo.

En tercer lugar se encuentran los Derechos, sobre todo aquellos provenientes de la Extracción de Petróleo, sean normales o extraordinarios; éstos, al igual que los Ingresos anteriores, juegan un papel determinante en los Recursos Estatales. Continúan los Aprovechamientos y posteriormente las Aportaciones de Seguridad Social, mismas que representan una cantidad de consideración y que en su mayoría son absorbidas por el Patrón, por lo que nuevamente se puntualiza la necesidad de no agobiar a los Contribuyentes; de modo que otra vez se destacar la trascendencia de los Créditos Fiscales y de su análisis integral a fin de intentar, aunque sea en forma modesta, aportar al mejoramiento de la Política Fiscal Gubernamental.

Los Ingresos Derivados de Financiamientos ocupan el sexto lugar, significando el 4.26% y el 7.25% del Total de los Ingresos, respectivamente para los Ejercicios Fiscales de 1997 y 1998, teniendo un aumento del 80.54% tan sólo en un año. Lo anterior es posible solamente en el caso de los países que tienen una franca recuperación económica y un crecimiento sostenido, como nos lo han querido hacer creer nuestras Autoridades, sin embargo, éste podrá ser tema de otro trabajo. Lo único que debe decirse por ahora es que ésta fuente de Ingresos debiera ocupar el último lugar, ya que es la más dañina y debe tomarse en cuenta que nuestra economía no es como la de los países del primer mundo, por lo que el pago del endeudamiento (sea interno o externo) significa un cabal esfuerzo de los gobernados, además de que se convierte en una bola de nieve que crece *inmensurablemente* y se vuelve insostenible en los años subsecuentes.

Finalmente se encuentran los Productos, las Contribuciones No Comprendidas en los Conceptos Precedentes de Ejercicios Anteriores Pendientes de Pago y las Contribuciones de Mejoras, los cuales representan el menor Ingreso Federal.

Ahora bien, del análisis global, cabe reflexionar que el Estado es un ente que requiere de una gran cantidad de recursos para poder desarrollar sus actividades, mismos que en gran medida son recaudados a los Contribuyentes. Por otro lado, dichos recursos deben ser optimizados o administrados de la mejor forma posible, debido a que es común tener noticias respecto del inadecuado manejo de dichos recursos que llevan a cabo ciertos funcionarios de la Administración Pública, además de aprovechar sus cargos a efecto de lucrar con ellos y obtener un beneficio indebido; también resulta de todos conocido el despilfarro de Recursos Públicos que se lleva a cabo en el Presupuesto otorgado a Secretarías o Dependencias de Gobierno, cuando se realiza un gasto inútil al finalizar un año, para que el Presupuesto del siguiente no se vea recortado.

En fin, resulta vital hacer un reajuste en la recaudación, con la finalidad de hacer ésta más efectiva y evitar que los Contribuyentes encuentren salidas que impidan la entrada de recursos al Fisco; conjuntamente, los Contribuyentes debemos hacer conciencia del cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales. Por otro lado, urge una reestructuración en la Administración Pública, sobre todo para cambiar la mala imagen con la que actualmente cuenta y eliminar de raíz vicios tan arraigados que no permiten su correcto funcionamiento.

## 1.8.) CONCLUSIONES.

Los Elementos Estructurales de los Estados Modernos, como es el caso Mexicano, son; el *Territorio*, entendido como el ámbito de validez espacial sobre el que se ejerce la Soberanía; la *Población*, entendida como el ámbito de validez personal; y, el *Poder Político*, entendido como el dominio para Gobernar dentro de una determinada jurisdicción.

En lo referente a la Forma de Estado adoptada por nuestro Gobierno, se dice que es *Federal*, de acuerdo con lo establecido por el artículo 40 de nuestra Carta Magna, consistiendo esta forma en la unión de varios Estados Libres y Soberanos para conformar uno nuevo, conservando cada uno de ellos su autonomía. Sin embargo, esta hermosa forma Federal que está consagrada teóricamente en nuestra Ley Suprema, se encuentra completamente desacreditada, ya que es de todos sabido que la Política Nacional es equiparable a la de un Gobierno Centralista.

En cuanto a la Soberanía y Forma de Gobierno, debe recordarse lo siguiente: que la *Soberanía* puede ser entendida como la Independencia o Insubordinación con respecto a los demás Estados Soberanos, y por otro lado, como la Supremacía sobre los individuos que se encuentran bajo su jurisdicción; y la *Forma de Gobierno*, como la voluntad del pueblo para autodeterminarse precisamente su Gobierno, lo que hace a través de la Constitución, y que en el particular caso mexicano, se determinó como una: República, Representativa, Democrática y Federal.

El Poder Público es UNO y para su ejercicio, se divide en: *Ejecutivo*, *Legislativo* y *Judicial*. El Ejecutivo, es el ente administrativo; el Legislativo, es el órgano encargado de crear el Derecho Positivo; y, el Judicial, es el encargado de aplicar el Derecho.

En lo que se refiere a la Historia de los Tributos, vale la pena señalar que desgraciadamente la ambición, la ceguera, la falta de administración y la enfermedad del Poder de los Gobernantes, los ha llevado a la extorsión del pueblo y ha sido la causa principal del descontento de sus ciudadanos, por lo que grandes imperios como el Egipcio, el Griego y el Romano, tuvieron en parte graves problemas tributarios que los llevaron a su ruina. No suficiente con la experiencia de la primera etapa del hombre, en la Edad Media y en la Epoca de la Colonia en México, se continuó con semejante sistema fiscal, dando obviamente semejantes resultados; y que decir del actual régimen fiscal mexicano...

Por otro lado, la ubicación que le corresponde al Fisco dentro de la Estructura Orgánica del Estado, es dentro de la SHCP, la cual es una de las múltiples Secretarías que el Ejecutivo tiene para desempeñar sus funciones, y dicha Secretaría, cuenta con Competencia Tributaria, esto es, tiene la facultad de recaudar y distribuir los Créditos Fiscales. En cuanto a la Potestad Tributaria, se establece como facultad del Poder Legislativo, debido a que a dicho Poder se le confiere la labor de Crear Leyes, dentro de las cuales se encuentran las tributarias.

Por último, se analiza el Patrimonio del Estado, desde sus Conceptos hasta sus Cantidades, con el propósito de ofrecer el panorama general que describa las vías y montos por medio de las cuales se obtienen los Recursos Públicos, y una vez hecho lo anterior, se descubre que existe una gran variedad de Conceptos que representan Ingresos para el Estado y que dichos Ingresos descansan en gran medida en la aportación que los Contribuyentes realizan, *sobre todo vía Impuestos*; por lo tanto, es menester que el Gobierno Federal lleve a cabo una Reforma Fiscal Integral, de modo que distribuya proporcional y equitativamente la carga fiscal, aumentando la base de contribuyentes y disminuyendo el porcentaje de contribución; *simplifique los requerimientos de trámites en la apertura de negociaciones, así como la simplificación en los cálculos y enteros de las Contribuciones*; otorgue estímulos fiscales en aquellas personas que perciben menos Ingresos y sea más enérgico con los que más Ingreso perciben; *fomente la reinversión de utilidades*; estimule la entrada de capitales a largo plazo, etc.; y por otro lado, se muestre dicho Gobierno como un verdadero servidor en sus múltiples actividades, resarcido de grandes vicios y enfrentando el nuevo siglo con cambios de fondo que beneficien al propio Gobierno con Finanzas Públicas Sanas y a la Sociedad en general.

## CAPITULO II

### DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL, DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA Y DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA

EL EXCESO DE LEYES, SU COMPLEJIDAD Y SU CAMBIO  
VERTIGINOSO SON UN RASGO CARACTERISTICO DEL  
GOBIERNO DEMAGOGICO  
(HERODOTO)

## 2.1.) PRELIMINARES.

El presente Capítulo aborda cuestiones relativas a qué es, cómo y cuándo se da, así como las consecuencias y las formas de prevenir o enfrentar la Defraudación Fiscal; todo ello, con la finalidad de intentar esclarecer, así como de hacer conciencia en los contribuyentes, del delicado asunto en cuestión. En efecto, este Capítulo intenta analizar al Delito de Defraudación Fiscal desde su origen, esto es, desde el estudio de Delito hasta el de Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, así como las Penas en las que se puede incurrir por la comisión del mismo y, las sugerencias generales que pueden ser aplicadas en defensa del inculpado.

En primer lugar, encontramos la transcripción de los artículos 108 y 109 del CFF, mismos que contienen los conceptos de Delito de Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, con objeto de mostrar íntegramente los preceptos jurídicos materia del Capítulo desarrollado. Posteriormente se comentan los aspectos más relevantes acerca de la Teoría del Delito, lo cual permitirá al lector recordar sus principales características y formas. En seguida se hace una breve reseña de los antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal; del mismo modo, se hace referencia a cuestiones relativas con el tema, tales como: la relación del Delito de Fraude con el Delito Fiscal, los Responsables del Delito de Defraudación Fiscal, la Prescripción de la Acción Penal, la diferencia con la Evasión Fiscal y los conceptos de Derecho Fiscal y Derecho Fiscal - Penal.

Posteriormente se aborda el estudio detallado de la Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, considerando en cada uno de ellos sus conceptos, elementos y casos en los que se configura la comisión de los delitos mencionados; esto es, se analizan las figuras delictivas comentadas, haciendo referencias generales y particulares, de modo que finalmente, se pronuncia un juicio encaminado a señalar las virtudes o defectos de dichas normas.

También se analizan las Penas a que son sujetos los Defraudadores Fiscales, haciendo alusión a los casos en que la SHCP formula querrela ante el Ministerio Público, a efecto de que éste ejerza Acción Penal en contra del presunto responsable del multicitado delito. Por último se comentan algunas Defensas de las cuales puede echar mano el inculpado, a efecto de demostrar su inocencia, si es que legalmente procede ésta. Finalmente, se concluye con algunas Reflexiones, mismas que sirven de apoyo para enriquecer tan complejo tema.

## 2.2.) DISPOSICIONES GENERALES.

En cuanto al Delito de Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, resulta indispensable transcribir los artículos 108 y 109 del CFF, ya que son la materia básica de estudio del presente trabajo, por lo que a continuación se reproducen:

**Art. 108 CFF.-** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

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 \$500,000.00.

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

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

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

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 hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y 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.

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

Art. 109 CFE.- Será sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, quien:

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 esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

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

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

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.

Cabe hacer mención que el análisis desarrollado en el presente Capítulo es con referencia a las Contribuciones Federales en general, con especial atención en el ISR, por la importancia mencionada en el Capítulo anterior.

## 2.3.) DEFRAUDACION FISCAL.

### 2.3.1.) BREVES REFERENCIAS SOBRE LA TEORIA DEL DELITO.

El Delito, como análisis previo de la Defraudación Fiscal, se conceptúa por el CPDF, como:

**Art. 7 CPDF.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales...**

Sin embargo, la doctrina amplia este concepto, para establecer que Delito es: la Conducta o el Hecho Típico, Antijurídico, Culpable y Punible. Lo que significa que al Delito se le atribuyan los siguientes Elementos y sus correspondientes Aspectos Negativos, mismos que impiden la integración del Delito:

<b>ELEMENTOS</b>	<b>ASPECTOS NEGATIVOS</b>
1. CONDUCTA O HECHO	1-A. AUSENCIA DE CONDUCTA O HECHO
2. TIPICIDAD	2-A. ATIPICIDAD
3. ANTIJURICIDAD	3-A. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN
4. CULPABILIDAD	4-A. INCULPABILIDAD
5. PUNIBILIDAD	5-A. EXCUSAS ABSOLUTORIAS

### **PRIMER ELEMENTO DEL DELITO y SU ASPECTO NEGATIVO:**

1. CONDUCTA O HECHO.- Como Conducta debe entenderse la mera actividad del sujeto; y por Hecho, debe entenderse la Conducta y el Resultado Material.

Por lo tanto, el Hecho como Delito es: la Conducta, el Resultado y el Nexo Causal; por su parte, el Hecho como Elemento del Delito es: la Conducta, entendida como la actividad o inactividad humana, voluntaria y exteriorizada.

En ese sentido, el Hecho como Delito, tiene las siguientes *Formas de Conducta*:

a) De Acción. Significa una conducta positiva, un hacer o una actividad, tanto en lo físico como en lo psíquico, con violación a una norma prohibitiva.

b) De Omisión. Significa una conducta negativa, un no hacer o una inactividad, tanto en lo físico como en lo psíquico, con violación a una norma de exigencia.

Por su parte, el *Resultado*, se entiende, al decir de BATTAGLINI, como: El resultado lo constituye la modificación del mundo externo producida por la acción positiva o negativa del agente.

En cuanto al *Nexo de Causalidad*, RANIERI, lo describe como: La relación existente entre la conducta y el resultado, mediante la cual se hace posible la atribución material de ésta a aquélla como a su causa.

Por otro lado, el Delito tiene diversas Formas, sin embargo, para efectos didácticos del presente trabajo, pueden citarse las siguientes:

⇒ **Dolosos**, porque se cometen con la intención de dañar, como lo dispone el primer párrafo del artículo 9 del CPDF, que dice: **Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y ...**

⇒ **Culposos**, porque se cometen con negligencia, distracción o descuido, como lo dispone el segundo párrafo del artículo 9 del CPDF, que dice: **...Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.**

⇒ **De Resultado Material**, porque se basan en acciones u omisiones que se traducen físicamente y en forma inmediata, causando un daño a alguien.

- ⇒ **De Conducta**, porque se basan en acciones que no se traducen en un Resultado Material en forma inmediata.
- ⇒ **De Comisión**, porque se basan en un hacer, dejando huella perceptible de ello.
- ⇒ **De Omisión**, porque se basan en no hacer, teniendo la obligación de hacerlo. Se dividen en: *Omisión Simple*, aquellos que no producen un resultado material y en *Comisión por Omisión*, aquellos que sí producen un resultado material.
- ⇒ **Instantáneos**, porque su consumación es inmediata, es decir, se perfeccionan en el momento.
- ⇒ **Permanentes**, porque su consumación prevalece en el tiempo, pudiendo ser de omisión o de comisión y, pudiendo interrumpirse.
- ⇒ **Patrimoniales**, porque causan un daño cuantificable.
- ⇒ **Especiales**, porque están contenidos fuera del Código Penal, es decir, están ubicados en Leyes Administrativas o Tratados Internacionales.

El *Delito de Defraudación Fiscal* y el de *Defraudación Fiscal Calificada*, tienen las siguientes Formas: Dolosos, de Resultado Material, Instantáneos, Patrimoniales y Especiales, así como de Querrela Necesaria.

Por lo que respecta al Principio de Especialidad, señalado con antelación y referente al Delito de Defraudación Fiscal, se fundamenta de conformidad con el siguiente artículo:

**Art. 6 CPDF.-** Cuando se cometa un delito no previsto en este Código pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

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

En ese sentido, el Delito de Defraudación Fiscal, contenido en una ley administrativa como es el Código Fiscal de la Federación, tiene preferencia de aplicación sobre el propio Código Penal; sin embargo, las figuras e instituciones del Código Penal y del Código Federal de Procedimientos Penales, deben ser aplicados supletoriamente.

**1-A. AUSENCIA DE CONDUCTA O HECHO.**- Es cuando la actividad o inactividad, no pueden atribuirse al sujeto, por no ser suyos, en base a la falta de voluntad; motivo por el cual, resulta imposible la integración del Delito.

### **SEGUNDO ELEMENTO DEL DELITO y SU ASPECTO NEGATIVO:**

#### **2. TIPICIDAD.**

En principio, debe describirse al Tipo, como los elementos constitutivos del delito, esto es, la descripción concreta hecha por la ley. De modo que la Conducta es: Típica, por el apego al precepto jurídico, esto es, la definición que la Ley Penal hace a cada delito.

Por consiguiente, la Tipicidad, es la adecuación de la Conducta o del Hecho a la hipótesis prevista en la norma.

Luego entonces, el Tipo, es el antecedente o presupuesto necesario del Delito, mientras que la Tipicidad, es la adecuación de la conducta o del hecho con la descripción legal hecha en abstracto.

#### **2-A. ATIPICIDAD.**

En base a lo anterior, la Atipicidad se define como la falta de adecuación de la Conducta o del Hecho a la hipótesis prevista en la norma.

### **TERCER ELEMENTO DEL DELITO y SU ASPECTO NEGATIVO:**

#### **3. ANTIJURICIDAD.**

También conocida como Injusta o Ilícita, en virtud de existir un enfrentamiento entre la conducta o el hecho humano y las normas del derecho, por lo que es Antijurídica una acción u omisión que contradice al derecho.

#### **3-A. CAUSAS DE JUSTIFICACION.**

Estas se actualizan cuando existe una situación de peligro cierto, grave, inminente o actual para el amenazado, cuya única salida es sacrificar el interés ajeno, como medio para salvaguardar un bien propio. Las diferencias con la Legítima Defensa son:

ESTADO DE NECESIDAD	LEGITIMA DEFENSA
Es una acción que implica Ataque.	Es una acción que implica Defensa.
Surge entre Intereses Legítimos, es decir, entre Bienes Tutelados por la Ley, ejemplo: el aborto terapéutico practicado ante la necesidad de salvar la vida de la mujer embarazada, el robo de indigente, etc.	Surge frente al Bien Jurídico amenazado, y cuya conservación, hace necesaria la Repulsa, es decir, sólo existe el Interés Legítimo del Agresor.

#### **CUARTO ELEMENTO DEL DELITO y SU ASPECTO NEGATIVO:**

##### **4. CULPABILIDAD.**

Es conocida como la Reprochabilidad a la conducta antijurídica; es decir, para que alguien pueda ser castigado, no basta que haya procedido antijurídica y típicamente, sino que es preciso también, que su acción pueda serle personalmente reprochable.

"NULLA POENA SINE CULPA".

##### **4-A. INCULPABILIDAD,**

Son las causas que impiden la integración de la Reprochabilidad.

#### **QUINTO ELEMENTO DEL DELITO y SU ASPECTO NEGATIVO:**

##### **5. PUNIBILIDAD.**

El CPDF describe a la conducta Punible, como el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

La Pena es la consecuencia del Delito, pero, dicha Pena no debe confundirse con la Punibilidad, ya que ésta es un elemento constitutivo del delito.

##### **5-A. EXCUSAS ABSOLUTORIAS.**

También conocidas como Causas de Impunidad, toda vez que realizado el delito, esto es, efectuada la conducta típica, antijurídica y culpable, el legislador, por diversos motivos, excluye de la pena al autor.

Por lo expuesto, se concluye que el Delito de Defraudación Fiscal se lleva a cabo cuando, además de integrarse los elementos constitutivos del delito en cuestión, se desarrolla la actividad o inactividad humana, de cuya adecuación, depende la actualización de la hipótesis prevista en la norma, conducta o hecho que contradice al derecho y que puede ser personalmente reprochable, luego entonces, el sujeto activo se hace acreedor a una pena.

También vale la pena destacar los siguientes aspectos referentes al **Sujeto Activo** y **Sujeto Pasivo** del Delito:

<b>SUJETO ACTIVO</b>	<b>SUJETO PASIVO</b>
Sólo el hombre con su capacidad y voluntad y, con su acción u omisión, puede contravenir al ordenamiento jurídico, por lo tanto, el Sujeto Activo es quien realiza la conducta o hecho típico, antijurídico, culpable y punible, pudiendo ser autor intelectual, material, cómplice o encubridor.	Se conoce como el titular del derecho o interés lesionado, pudiendo ser: las Personas Físicas y Jurídicas, el Estado y la Sociedad en General, no pudiendo ser los Muertos ni los Animales.

En cuanto al **Objeto**, vale la pena destacar los siguientes aspectos del Delito:

<b>OBJETO JURIDICO</b>	<b>OBJETO MATERIAL</b>
Es el bien jurídico tutelado a través de la Ley Penal, mediante la amenaza de sanción.	Es la persona o cosa dañada o que sufre el peligro, derivado de la conducta delictiva, y que puede en ocasiones, ser el propio sujeto pasivo.

Los **Presupuestos del Delito**, pueden ser considerados como los antecedentes necesarios para la existencia de la Conducta o Hecho delictivo, pudiendo ser: el Sujeto Activo (el contribuyente), el Sujeto Pasivo (la autoridad), el Bien Lesionable (el patrimonio estatal) y la Norma (la ley).

Por último, cabe destacar la importancia del **Lugar y Tiempo de la Comisión del Delito**, a efecto de saber con certeza si el Hecho es o no Punible en determinado territorio, así como para precisar la competencia de los tribunales; y por otro lado, para dilucidar si es o no aplicable la Ley vigente, así como para ver si ha operado la prescripción.

### 2.3.2.) ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Los Antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal, se encuentran claramente expresados en el Diccionario Jurídico Mexicano, por lo que se considera pertinente transcribir dicha referencia, destacando sólo que se consideró ocioso transcribir las definiciones que se le han dado a la Defraudación Fiscal, por ser la actual la única que se analiza.

II. La figura de delito "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. *Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal.* Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, el Presidente de la República expresó que: "las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal. Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a que se llegaron, motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes: 1. Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes; 2. Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad; 3. El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes; 4. *Unificación y simplificación de diversos impuestos;* 5. En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto y 6. Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto sexto de la anterior declaración de principio tomada en la citada convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Tenía por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores desde los primeros días de la independencia, estaba sancionada. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico - penal positivo, puesto que por primera vez erige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

En este "Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", como llamó a la citada ley Alberto Sánchez Cortes, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba en tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aun cuando se trate de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión industrial o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe notar que esta ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el capítulo quinto del título sexto del CFF. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el CFF se recogieron en el título sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el Diario Oficial la reforma al CFF en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo quinto del título mencionado.

Es en el CFF publicado en el Diario Oficial el 19 de enero de 1967 en el que se plasma el vigente concepto de defraudación fiscal, el cual se ve distorsionado en el CFF que entró en vigor el 1 de enero de 1983(1).

---

(1) Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Coedición Porrúa y UNAM, México, 1993, Pags. 857 y 858.

### 2.3.3.) DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Ahora bien, por el antecedente que relaciona al Fraude con el Delito de Defraudación Fiscal, vale la pena señalar que efectivamente tienen gran similitud, toda vez que el *Fraude* es definido como:

**Art. 386 CPDF.-** Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido...

Como puede observarse, el Fraude también requiere como Elementos del Tipo Penal: el engaño o aprovechamiento de errores, con la obtención de una cosa o un lucro indebido. Por lo tanto, las Semejanzas entre el Delito de Fraude y el Delito de Defraudación Fiscal, es que ambos delitos son:

- 1ª. Patrimoniales.
- 2ª. Dolosos.
- 3ª. De Consumación Instantánea.
- 4ª. De Querrela Necesaria.
- 5ª. Extinguibles con el Perdón del Ofendido.
- 6ª. Sancionados con Pena Privativa de Libertad.
- 7ª. Traen aparejado un Daño Material que debe Resarcirse.
- 8ª. Considerados No Graves.

Las Diferencias entre el delito de Fraude y el Delito de Defraudación Fiscal, son las siguientes:

1ª. En el Fraude se requiere ver incrementado el patrimonio del delincuente; en el Delito de Defraudación Fiscal, basta el engaño o aprovechamiento.

2ª. Las Penas son diferentes, alcanzando el Delito de Fraude la mayor, esto es, hasta 12 años; mientras que la mayor en el Delito de Defraudación Fiscal es de 9 años.

3ª. Las Multas son diferentes, alcanzando generalmente el Delito de Fraude las menores, ya que en todo caso, podrá imponerse hasta de 120 veces el Salario Mínimo (30.20 X 120 = \$3,624.00); en tanto que en el Delito de Defraudación Fiscal, se alcanzan multas hasta del 100% de las contribuciones omitidas y actualizadas, mismas que están en función de dicha contribución, pero que generalmente superan por mucho la cantidad fijada para el caso del Fraude.

4A. En el Fraude, el Juez puede condenar a pena privativa de libertad, así como a la multa y a la reparación del daño; mientras que en el Delito de Defraudación Fiscal, el Juez sólo puede condenar a la pena privativa de Libertad.

5A. En el Fraude, el Juez debe otorgar la Libertad Caucional, siempre que el inculpado garantice no evadirse a la acción de la justicia, el monto estimado de la reparación del daño y el monto estimado de la multa; y en cuanto a la Defraudación Fiscal, el Juez debe otorgar la Libertad Caucional, siempre que el inculpado garantice no evadirse a la acción de la justicia.

Ahora bien, es importante resaltar que los Responsables del Delito de Defraudación Fiscal, pueden ser los: Autores, Coautores, Cómplices, Instigadores y Encubridores, de conformidad con el artículo 95 del CFF.

También vale la pena destacar que la Prescripción de la Acción Penal en el Delito de Defraudación Fiscal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 100 del CFF, es la siguiente:

- 3 años cuando la SHCP sí tenga conocimiento del delito y del delincuente, contados a partir de tal conocimiento.
- 5 años cuando la SHCP no tenga conocimiento del delito ni del delincuente, contados a partir de la comisión del delito.

Al respecto, cabe hacer la siguiente mención:

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII - Marzo

Página: 195

**PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, TÉRMINO DE LA, EN DELITOS QUE SE PERSIGUEN A PETICIÓN DE PARTE, PREVISTOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL Y PENAL.** *Tratándose de los delitos previstos en los dispositivos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 del Código Fiscal de la Federación, que en términos del numeral 92 se persiguen previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; para la prescripción de la acción penal, se debe atender a lo contemplado en el precepto 100 de la legislación en comento y no a las reglas que sobre el particular señala el artículo 107 del Código Penal Federal, porque el 6o. de este último cuerpo de leyes, atiende al principio doctrinario de que la ley especial prevalece sobre la general.*

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

**Amparo en revisión 558/90. Luis Hernández Alcocer. 28 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: J. Jesús Duarte Cano. Secretario: A. Enrique Escobar Angeles.**

En otro orden de ideas, cabe aclarar que no es lo mismo Evasión Fiscal que Defraudación Fiscal, puesto que la primera es una conducta, es decir, un fenómeno social consistente en no cumplir con el pago de contribuciones; en cambio, la Defraudación Fiscal, es la tipificación que la ley hace a la conducta descrita.

Por último y a pesar de haber comentado algunos aspectos del Derecho Fiscal, es conveniente citar las siguientes definiciones:

Derecho Fiscal.- Es el conjunto de principios, normas e instituciones que regulan las relaciones existentes entre el Estado, en su carácter de Autoridad Fiscal y los Contribuyentes, encaminadas a obtener recursos públicos.

Derecho Fiscal - Penal.- Es el conjunto de principios, normas e instituciones que regulan las penas derivadas del incumplimiento de las disposiciones fiscales, encaminadas a garantizar los intereses del fisco.

### 2.3.4.) CONCEPTO.

**Art. 108 CFF.-** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

### 2.3.5.) ELEMENTOS.

Los Elementos del *Delito de Defraudación Fiscal*, son:

#### A) USO DE ENGAÑOS

Previo al análisis del Elemento del tipo penal en cuestión, cabe destacar que es requisito indispensable para la configuración del mismo, que exista el Engaño, entendiéndose como tal el hacer creer algo que es falso, utilizando la mala fe; por lo que, comete el Delito de Defraudación Fiscal, quien Engañando al Fisco Federal, omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtiene un beneficio indebido con dolo, es decir, con premeditación, alevosía y ventaja.

Es por ello que ante un problema de Defraudación Fiscal, es importante dejar claro si efectivamente existió al ánimo de Engañar, o bien, lo que se actualiza es un error o una distinta interpretación de la Ley, Código o Reglamento de que se trate; lo anterior, en virtud de que el artículo quinto del CFF, señala que las disposiciones fiscales que establecen cargas (normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), excepciones, infracciones y sanciones a los particulares, son de aplicación estricta; por lo que es menester en la tipificación del citado delito, la aparición del Engaño comprobado.

Ahora bien, la lista de Engaños que las personas físicas o jurídicas pueden cometer en contra del Fisco puede ser muy numerosa, sin embargo, en forma enunciativa, el Engaño puede actualizarse en las siguientes situaciones:

- ◊ En cuanto a la *Autodeterminación* de contribuciones, llámese ISR, IA o IVA entre otras, que deben realizar los contribuyentes, de conformidad con lo establecido en el tercer párrafo del artículo 6 del CFF.
- ◊ En lo referente a la *Inscripción* en el Registro Federal de Contribuyentes, señalada en el artículo 27 del CFF, el Engaño puede consistir precisamente en no inscribirse o hacerlo en forma diferente a la establecida, tal como lo refiere el artículo 79 del citado Código. Del mismo modo, aquellos contribuyentes que estén obligados a realizar algún Cambio en su Situación Fiscal, como puede ser un Cambio de Domicilio Fiscal y no lo hagan o lo hagan en forma diversa a la indicada por el artículo 14 del RCFF, también podrán ser delincuentes, siempre que hayan empleado Engaños para tratar de confundir al fisco y se actualicen los demás elementos del tipo penal.
- ◊ El Engaño también puede actualizarse en cuanto a los *Requisitos de Registro Contable* indicados principalmente en el artículo 28 del CFF, es decir, no registrando correctamente en los sistemas o asientos respectivos la contabilidad, o bien, llevar dicha contabilidad en un lugar distinto al domicilio fiscal, sin previo cumplimiento de las reglas que para tal efecto deben llevarse a cabo, lo anterior, da nacimiento a la infracción referida en el artículo 83 del mismo Código. Los requisitos a que se hace mención, tienen su complemento en los artículos 26, 27, 28 y 29 del RCFF, los cuales hacen referencia específica a los Sistemas y Registros Contables; a los Sistemas de Registro Manual, Mecanizado o Electrónico, así como a los aspectos que deben cubrir dichos Sistemas; y, a los Libros de Diario, Mayor y Otros, así como a su contenido.
- ◊ No cumplir con la *Obligación de Expedir Comprobantes* por las Actividades que se Realicen, siempre que se esté obligado a ello, o bien, no cumplir con los requisitos que se fijen para tal efecto, con base en los artículos 29 y 29-A del CFF, en relación con el 29-A del RCFF.
- ◊ También se podrá Engañar al Fisco cuando se presenten solicitudes, declaraciones o avisos en contravención a lo señalado por los artículos 31 y 32, en relación con el 81 del CFF, así como por el 42 del RCFF.
- ◊ Del mismo modo, el artículo 75 II incisos a), b), c) y d) del CFF, hace presente algunos otros Engaños efectuados a la autoridad fiscal, tales como: usar documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes; utilizar, sin derecho a ello, documentos expedidos a favor de un tercero; llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; y, llevar dos o más libros sociales con distinto contenido.

## B) APROVECHAMIENTO DE ERRORES

Para que el Aprovechamiento de un Error se actualice, es indispensable que la Autoridad Hacendaria lo cometa, y por otro lado, que dicho Error sea Aprovechado por el particular, que a un a sabiendas de conocer el mismo, no hace nada por corregirlo, abusando de dicha circunstancia y con la finalidad de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en detrimento del Fisco Federal.

Debido a lo expuesto, es que resulta indispensable el Error de la Autoridad Hacendaria para que surja el posible Aprovechamiento por parte del particular, de modo que para tal efecto, pueden darse múltiples Aprovechamientos en cantidad igual a los Errores que la Autoridad en comento pueda cometer. Así las cosas, en forma enunciativa y no limitativa, cabe hacer mención que la citada Autoridad puede equivocarse en los siguientes casos:

Al Inscribir en el Registro Federal de Contribuyentes, precisamente a éstos, obligación establecida en el artículo 27 del CFF; del mismo modo, la falla Hacendaria puede consistir en el Registro de alguno de los múltiples Avisos de Cambio de Situación Fiscal, obligaciones establecidas en los artículos 5-A, 14 y 24 RCFF, tales como: Escisión y/o Fusión de Sociedades, Cambio de Denominación o Razón Social, Cambio de Domicilio Fiscal, Aumento y/o Disminución de Obligaciones Fiscales, Suspensión y/o Reanudación de Actividades, Inicio de Liquidación, Apertura de Sucesión, Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes y, Apertura y/o Cierre de Establecimientos o Locales, por lo que en estos supuestos y en muchos otros, las personas encargadas de la operación de las funciones Hacendarias, pueden, ya sea con dolo o sin él, realizar incorrectamente cualquiera de las operaciones señaladas, y el contribuyente que se percate de ello, estará en posibilidad de aprovecharse del mismo y de acobijarse en él para obtener su propio beneficio y perjudicar al Fisco Federal.

## C) OMITIR TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCION

Como resultado de los Engaños y/o Aprovechamientos referidos, se puede configurar la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, siempre y cuando se actualice la hipótesis de la *Omisión Total o Parcial de alguna Contribución* o la Obtención del Beneficio señalado en el apartado siguiente, por lo que resulta importante pagar correctamente en tiempo y forma las contribuciones.

## D) OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL

De igual forma, como resultado de los Engaños y/o Aprovechamientos señalados, se puede configurar la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, siempre y cuando se actualice la hipótesis de la *Obtención de un Beneficio Indebido con Perjuicio del Fisco Federal*, por lo que resulta importante no perjudicar al Fisco Federal con la intención de beneficiarse indebidamente.

Al respecto, el cuarto párrafo del artículo 76 del CFF, dispone el establecimiento de multas cuando las infracciones consistan en Devoluciones, Acreditamientos o Compensaciones *Indebidas* o en cantidad mayor a la que corresponde, por lo que en estos casos, las multas se calcularán sobre el monto del Beneficio Indebido. En virtud de lo anterior, el Beneficio Indebido con Perjuicio del Fisco Federal, surge: cuando se *tramita y obtiene* una *devolución indebida* o en cantidad mayor a la correspondiente; cuando se *realiza* un *acreditamiento indebido* o en cantidad mayor al correspondiente; o bien, cuando se *realiza* una *compensación indebida* o en cantidad mayor a la correspondiente.

En cuanto a las *Devoluciones Indebidas*, cabe apuntar que al Delito Fiscal se le considera como Calificado, por lo que la pena correspondiente se aumentará en una mitad.

F) LA OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION, COMPRENDE TANTO A LOS PAGOS PROVISIONALES O DEFINITIVOS, COMO AL IMPUESTO DEL EJERCICIO

**1) OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION EN PAGOS PROVISIONALES.-** Los *Pagos Provisionales* son aquellos que se causan por ejercicios de doce meses y que generalmente son autodeterminables por el propio contribuyente, por lo que debe tenerse presente que si éstos no se efectúan o si se efectúan en cantidad menor a la debida, utilizando para ello Engaños o Aprovechamientos, se configura el Delito de Defraudación Fiscal; sin embargo, el Delito no se configura si el contribuyente no emplea Engaños o Aprovechamientos, debido a que no es considerado delincuente aquel que sin el uso de dolo o mala fe, carece de capacidad de pago.

Al respecto de los Pagos Provisionales, cabe señalar que de acuerdo con cada una de las Personas y de las Actividades que realizan, los aspectos más relevantes de ellos señalados en nuestra legislación fiscal, que deben considerarse para efectuar correctamente los mismos, se encuentran contenidos en las siguientes disposiciones fiscales:

# PERSONAS JURIDICAS

## ~~REGIMEN GENERAL~~

- 8 LISR** Pagos Provisionales en el Contrato de Asociación en Participación, así como la forma de calcularlos (arts. **12** y **111** LISR, aplicable también a Personas Físicas).
- 9 LISR** Pagos Provisionales en Actividades Empresariales que se realicen a través de un Fideicomiso (art. **12** LISR).
- 12 LISR** Presentación de declaraciones y forma de calcular los Pagos Provisionales, así como cuando deben y no presentarse dichas declaraciones. Pagos Provisionales por Escisión de Sociedades.
- 12-A LISR** Ajuste a los Pagos Provisionales y disminución de ellos.
- 11 y 12 LISR** Presentación de declaraciones y forma de calcular los Pagos Provisionales por Liquidación de Sociedades.
- 57-N II LISR** Pagos Provisionales por Sociedades Controladas.
- 57-Ñ LISR** Pagos Provisionales por Sociedades Controladoras.
- 57-P LISR** Pagos Provisionales por Sociedades Controladoras en Ajuste Consolidado.
- 7-E RLISR** Pagos Provisionales por anticiparse a la terminación del ejercicio en tratándose de Fusión, Escisión o Liquidación.
- 7-G RLISR** Saldo a favor en el Ajuste del Pago Provisional.

## ~~REGIMEN SIMPLIFICADO~~

- 67-F III LISR** Obligación de presentar Declaraciones Provisionales.
- 67-G VI LISR** Pagos Provisionales y Ajuste cuando se deje de tributar bajo éste régimen.
- 67-H LISR** Pagos Provisionales mensuales y trimestrales (arts. **67** y **10** LISR).

## ~~NO CONTRIBUYENTES~~

- 70-D LISR** Pagos Provisionales en tanto las empresas se consideran dentro de los Programas de Escuela - Empresa (la SHCP, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma de efectuar los Pagos Provisionales).

# PERSONAS FISICAS

## SUCESIONES

74 RLISR Oblig. del Representante Legal de la Sucesión de efectuar los Pagos Provisionales.

## ~~SALARIOS Y PRESTACION DE SERVICIOS SUBORDINADOS~~

80 LISR Retención y entero mensual o trimestral por el patrón.

80-A LISR Subsidio aplicable a Retención.

80-B LISR Acreditamiento aplicable a Retención y Subsidio; así como entrega por parte del retenedor al contribuyente de la diferencia que en su caso resulte a favor entre el Crédito al Salario y, el Impuesto y Subsidio referidos.

81-V LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto anual.

## ~~HONORARIOS Y PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES~~

86 LISR Presentación trimestral de declaraciones y forma de calcular el Impuesto (arts. 80, 80-A y 80-B LISR).

87 LISR Acreditamiento especial contra el Impuesto, para el caso de los Derechos de Autor.

88 LISR Obligación de presentar Declaraciones Provisionales y Honorarios Esporádicos.

147-A RLISR Acreditamiento contra el Impuesto, de las retenciones efectuadas en su caso, sin obligación de acompañar las constancias respectivas.

## ~~ARRENDAMIENTO Y POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES~~

92 LISR Presentación trimestral de declaraciones y forma de calcular el Impuesto (arts. 80, 80-A y 80-B LISR).

93 LISR Pagos Provisionales en Operaciones de Fideicomiso.

94-IV LISR Obligación de presentar Declaraciones Provisionales.

73 RLISR Pagos Provisionales en Copropiedad y en Sociedades Conyugales.

109-A RLISR Opción para calcular el último Pago Provisional.

110 RLISR Calculo de los Pagos Provisionales en el primer año.

147-A RLISR Acreditamiento contra el Impuesto, de las retenciones efectuadas en su caso, sin obligación de acompañar las constancias respectivas.

---

~~ENAJENACION DE BIENES~~

---

- 103 LISR** Forma de calcular el Impuesto; obligación de retener y enterar el Pago Provisional a cargo de Notarios, Corredores, Jueces y demás Fedatarios en Operaciones Consignadas en Escrituras Públicas; obligación de retener y enterar el Pago Provisional a cargo del Adquirente, de expedir constancia de la retención al Enajenante y de excepciones a la regla, en tratándose de Otros Bienes; Pagos Provisionales en Cesión de Derechos de Certificados sobre Inmuebles; y, Pagos Provisionales cuando enajenen Personas Morales no contribuyentes.
- 113 RLISR** Pagos Provisionales en Enajenación a Plazos.
- 114 RLISR** Ganancia para efecto de Pagos Provisionales.
- 125 RLISR** No obligación de retener y enterar el Pago Provisional a cargo de Notarios, Corredores, Jueces y demás Fedatarios en Operaciones Consignadas en Escrituras Públicas, cuando la Enajenación de Inmuebles se realice por Personas Físicas dedicadas a Actividades Empresariales.

---

~~ADQUISICION DE BIENES~~

---

- 106 LISR y** Presentación de declaraciones y forma de calcular los Pagos Provisionales; sin embargo, en Operaciones Consignadas en Escritura Pública, el calculo y entero del Impuesto es responsabilidad de los Notarios, Corredores, Jueces y demás Fedatarios.
- 128 RLISR** Pagos Provisionales en Copropiedad y en Sociedades Conyugales.

---

~~ACTIVIDADES EMPRESARIALES POR EL REGIMEN GENERAL~~

---

- 111 LISR** Presentación de declaraciones y forma de calcular los Pagos Provisionales, así como cuando deben y no presentarse dichas declaraciones.
- 113 LISR** Pagos Provisionales en Copropiedad.
- 114 LISR** Pagos Provisionales en Ingresos Esporádicos.
- 132-B RLISR** *Acreditamiento del Saldo a Favor en el Ajuste, contra los Pagos Provisionales posteriores del mismo ejercicio.*
- 133 RLISR** Posible disminución del Coeficiente de Utilidad, y por consiguiente, en los Pagos Provisionales.

---

~~ACTIVIDADES EMPRESARIALES DE CONTRIBUYENTES MENORES~~

---

- 115-B IV LISR** Derogado a partir del 1 de enero de 1998.
- 137-B RLISR** Excepción de efectuar Pagos Provisionales en el ejercicio en que ejerzan la opción de cambio al Régimen General de las Actividades Empresariales.

~~ESPECTACULOS PUBLICOS~~

- 118 LISR** Pagos Provisionales de Personas Físicas cuya Actividad Empresarial sea la realización de Espectáculos Públicos.

~~ACTIVIDADES EMPRESARIALES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO~~

- 119-I VII LISR** Obligación de presentar Pagos Provisionales trimestrales.
- 119-J VI LISR** Excepción de efectuar Pagos Provisionales en el ejercicio en que ejerzan la opción de cambio al Régimen General de las Actividades Empresariales.
- 119-K LISR** Forma de calcular el impuesto (arts. **80, 80-A** y **80-B LISR**).
- 119-L LISR** Fechas de presentación de Pagos Provisionales.

~~ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN OPERACIONES CON EL PUBLICO~~

- 119-O LISR** Forma de calcular los Pagos Provisionales cuando se deje de tributar bajo éste régimen (los demás Pagos son Definitivos).

~~INTERESES~~

- 126 LISR** Como excepción al Pago Definitivo derivado de la Retención del Impuesto por Pagar en Ingresos por concepto de Intereses, se encuentra el Pago Provisional, para el caso de contribuyentes que tributen en el Régimen General y Simplificado de las Personas Morales, o bien, el de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, en cualquiera de sus regímenes.

~~DE LOS DEMAS INGRESOS~~

- 134-A LISR** Pagos Provisionales por la Obtención de Ingresos derivados de la Ganancia Cambiaria y de los Intereses (arts. **80, 80-A** y **80-B LISR**).
- 135 LISR** Pagos Provisionales cuando se obtengan Ingresos en forma Esporádica; y, Pagos Provisionales cuando se Obtenga cualquiera de los Ingresos a que se refiere este capítulo, en forma periódica (arts. **80, 80-A** y **80-B LISR**).
- 147-A RLISR** Acreditamiento contra el Impuesto, de las retenciones efectuadas en su caso, sin obligación de acompañar las constancias respectivas.

Sin embargo y a propósito de los Pagos Provisionales, destaca el hecho controvertido de que las Autoridades Fiscales no están facultadas legalmente para revisar los Pagos Provisionales causados por Ejercicios; lo anterior, en virtud de la Tesis Jurisprudencial que a continuación se señala:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU CALCULO, ESTIMACION Y LIQUIDACION DEBEN EFECTUARSE POR EJERCICIOS FISCALES.** Conforme a lo que disponen los artículos 5, 35 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el 11 del Código Fiscal de la Federación, el Impuesto al Valor Agregado se debe calcular y estimar por ejercicios fiscales y éste coincidirá con el año de calendario respecto de las personas físicas y las morales que no tengan ejercicio social; ahora bien, si por disposición expresa de la Ley, el cálculo y estimación del impuesto citado se debe realizar por ejercicios fiscales, es evidente que su liquidación debe llevarse a cabo en los mismos términos; es decir, por ejercicios fiscales, de otra suerte carecería de sentido la forma establecida por el legislador para el cálculo y estimación del mismo; consecuentemente, el cálculo, la estimación y la liquidación del impuesto al valor agregado que no se realicen por ejercicios fiscales, carecen de soporte legal.

Contradicción de Sentencias y de Precedentes No. 4/90. Resuelta en sesión de 6 de noviembre de 1990". REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 3a. Epoca. Año III. No. 35. Noviembre de 1990. p. 9.(2).

Con base en lo anterior y al Principio General de Derecho que dice: "donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición", se entiende que tanto el Impuesto al Valor Agregado, como todas los impuestos que se calculen, estimen o liquiden por Ejercicios Fiscales, deben ser revisados precisamente por Ejercicios Fiscales y no por Pagos Provisionales; de modo que las Autoridades Fiscales no podrán formular querrela por la posible comisión del Delito de Defraudación Fiscal en Pagos Provisionales, pudiendo hacerlo únicamente por los citados Ejercicios.

**2) OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION EN PAGOS DEFINITIVOS.-** El Pago Definitivo es conceptuado como aquel que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación del fisco, o bien, como aquel que se lleva a cabo esporádicamente y que generalmente no se causa por ejercicios de doce meses.

Como ejemplo del Pago Definitivo tenemos los *Dividendos o Utilidades Distribuidos por las Personas Morales*, en los términos del artículo 10-A de la LISR; o bien, el *Pago del Impuesto para el caso de que se determine Remanente Distribuible de las Personas Morales No Contribuyentes*, de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 70 de la LISR.

---

(2) Ponce Rivera, Alejandro. Responsabilidad Fiscal Penal. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. de C.V. México, 1997, Pag. 58.

Así mismo, se considera Pago Definitivo el realizado trimestral o semestralmente por las *Personas Físicas con Actividades Empresariales, bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes*, reformado a partir del 1 de enero de 1998, de conformidad con los artículos 119-N y 119-Ñ VI LISR, las cuales pagarán su Impuesto aplicando el 2.5% al total de sus ingresos.

En el mismo sentido, se encuentran las Retenciones que se hacen con carácter de Pago Definitivo (excepciones de Pagos Provisionales) derivados de la *Obtención de Ingresos por Intereses*, esto es, quienes paguen Ingresos por concepto de Intereses a que se refieren los artículos 125, 126 y 127 de la LISR, deberán Retener el Impuesto correspondiente, el cual tendrá el carácter de Pago Definitivo.

También se puede aludir a las Retenciones que se hacen con carácter de Pago Definitivo por la *Obtención de Ingresos por Premios*, esto es, quienes paguen los Ingresos por concepto de Premios a que se refieren los artículos 129, 130 y 131 de la LISR, deberán Retener el Impuesto correspondiente, el cual tendrá el carácter de Pago Definitivo.

En cuanto al Capítulo X de las Personas Físicas, referente a los Demás Ingresos que Obtengan dichas personas, en su artículo 133 XIII de la LISR, se hace alusión a los *Ingresos Derivados de Inmuebles Destinados al Hospedaje*, los cuales, tienen el carácter de Pago Definitivo, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 135 de la misma Ley.

Así mismo, pueden citarse los artículos 74 y 161 de la LISR, que hacen alusión a los Pagos Definitivos para el caso de que las *Personas Físicas residentes en el país cambien su residencia al extranjero*, así como cuando los *Extranjeros Personas Físicas adquieran la residencia del país*.

Por otro lado, encontramos de manera más precisa y en las Legislaciones Fiscales Locales, el pago de la Tenencia Vehicular, en el cual, la Autoridad Fiscal da a conocer el Impuesto correspondiente a cada vehículo y el contribuyente se sujeta al pago, siendo ésta una operación aislada, esto es, una operación que no se causa por ejercicios fiscales de doce meses y que no está sujeta a verificación en cuanto a su determinación.

Bajo el anterior orden de ideas, si no se efectúa el pago o éste se realiza en cantidad menor a la debida, haciendo uso de Engaños y/o Aprovechamientos, la Configuración del Delito de Defraudación Fiscal surge, y por consiguiente, son aplicables al delincuente las penas establecidas para el delito analizado, las cuales, se examinan en apartados posteriores.

**3) OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION EN EL IMPUESTO DEL EJERCICIO.-** El *Impuesto del Ejercicio* es aquel que se causa por ejercicios de doce meses y que generalmente son autodeterminables por el propio contribuyente, por lo que debe tenerse presente que si éste no se efectúa o si se efectúa en cantidad menor a la debida, utilizando para ello Engaños o Aprovechamientos, se configura el Delito de Defraudación Fiscal; sin embargo, el Delito no se configura si el contribuyente no emplea Engaños o Aprovechamientos, debido a que no es considerado delincuente aquel que sin el uso de dolo o mala fe, carece de capacidad de pago.

Al respecto del Impuesto del Ejercicio, cabe señalar que de acuerdo con cada una de las Personas y de las Actividades que realizan, los aspectos más relevantes de ellos señalados en nuestra legislación fiscal, que deben considerarse para efectuar correctamente los mismos, se encuentran contenidos en las siguientes disposiciones fiscales:

# PERSONAS JURIDICAS

## ~~REGIMEN GENERAL~~

- 8 LISR** Declaración Anual en el Contrato de Asociación en Participación, así como la forma de calcularla (arts. **10** y **108-A LISR**, aplicable también a Personas Físicas).
- 9 LISR** Impuesto del Ejercicio en Actividades Empresariales que se realicen a través de un Fideicomiso (art. **10 LISR**).
- 10 LISR** Presentación de la Declaración Anual, forma de calcular el Impuesto del Ejercicio y Tasa del mismo.
- 11 LISR** Presentación de la Declaración Anual en Liquidación de Sociedades.
- 57-A LISR** Oblig. de Sociedades Controladoras y Controladas de presentar Declaración Anual.
- 57-K IV LISR** Declaración Anual por Sociedades Controladoras.
- 57-N I LISR** Declaración Anual por Sociedades Controladas.
- 58-VIII LISR** Obligación de presentar Declaración del Ejercicio en la que se determine el Resultado Fiscal y el monto del Impuesto, así como la Utilidad Fiscal y el monto correspondiente a la PTU de la empresa.

## ~~REGIMEN SIMPLIFICADO~~

- 67 LISR** Obligación de tributar bajo éste régimen a las personas dedicadas a la agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, así como autotransporte terrestre de carga o pasajeros; tasa del impuesto; plazo para la presentación de la Declaración; y, reducción del Impuesto.

## ~~NO CONTRIBUYENTES~~

- 72 III LISR** Obligación de presentar Declaración Anual en la que se determine el Remanente Distribuible y la Proporción que corresponda a cada integrante.

# PERSONAS FISICAS

## ~~SALARIOS Y PRESTACION DE SERVICIOS SUBORDINADOS~~

- 79 LISR** Cálculo del Impuesto Anual en tratándose de Ingresos por Primas de Antigüedad, Retiro e Indemnizaciones.
- 81 LISR** Cálculo del Impuesto Anual efectuado por el Patrón (art. **141**, **141-A** y **141-B LISR**) y entrega por parte del mismo al Contribuyente de la diferencia que en su caso resulte a favor entre el Crédito al Salario y, el Impuesto y Subsidio; así como los casos en los que el Patrón no esté obligado a efectuar el cálculo del Impuesto Anual.
- 82 III LISR** Obligación de Contribuyentes a presentar Declaración Anual.
- 83 LISR** Obligación de los Patrones de calcular el Impto. Anual y de presentar Declaración Anual de Sueldos, así como Inscribir al Trabajador en el RFC.
- 141 LISR** Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 141-A LISR** Subsidio contra Impuesto Anual.
- 141-B LISR** Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual.
- 142 LISR** Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.
- 84 RLISR** Cálculo del Impto. Anual para el caso de Jubilaciones, Pensiones o Haberes de Retiro efectuados mediante Pago Unico.
- 93 RLISR** Retenedores *sin obligado de presentar* Declaración Anual de sus Trabajadores.
- 94 RLISR** Excepción de Contribuyentes a presentar Declaración Anual.
- 155 RLISR** Opción de Asalariados de presentar Declaración Anual cuando tengan saldo a favor.

## ~~HONORARIOS Y PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES~~

- 88 LISR** Oblig. de Contribuyentes a presentar Declaración Anual y Honorarios Esporádicos.
- 139 LISR** *Epoca de Presentación* de la Declaración Anual.
- 141 LISR** Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 141-A LISR** Subsidio contra Impuesto Anual.
- 141-B LISR** Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual.
- 141-C LISR** Acreditamiento Especial contra el Impto. Anual, para el caso de Derechos de Autor.
- 142 LISR** Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.
- 105 III RLISR** Cálculo del Impuesto Anual para el caso de Honorarios por obras en Administración.

~~ARRENDAMIENTO Y POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES~~

- 94 IV LISR Obligación de Contribuyentes a presentar Declaración Anual.
- 139 LISR Epoca de Presentación de la Declaración Anual.
- 141 LISR Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 141-A LISR Subsidio contra Impuesto Anual.
- 141-B LISR Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual.
- 142 LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.
- 73 RLISR Declaración Anual en Copropiedad y en Sociedades Conyugales.

~~ENAJENACION DE BIENES~~

- 96 LISR Cálculo del Impuesto Anual considerando la Ganancia Acumulable y la No Acumulable.
- 139 LISR Epoca de Presentación de la Declaración Anual.
- 141 LISR Forma de calcular el Impuesto Anual, considerando la Ganancia Acumulable del Ejercicio.
- 141-A LISR Subsidio contra Impuesto Anual, considerando la Ganancia Acumulable del Ejercicio.
- 141-B LISR Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual, considerando la Ganancia Acumulable del Ejercicio.
- 142 LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.

~~ADQUISICION DE BIENES~~

- 139 LISR Epoca de Presentación de la Declaración Anual.
- 141 LISR Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 141-A LISR Subsidio contra Impuesto Anual.
- 141-B LISR Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual.
- 142 LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.
- 128 RLISR Declaración Anual en Copropiedad y en Sociedades Conyugales.

~~ACTIVIDADES EMPRESARIALES POR EL REGIMEN GENERAL~~

- 10 LISR Tasa del Impuesto Anual.
- 108-A LISR Forma de calcular el Impuesto Anual y presentación de la Declaración Anual.
- 112 VIII LISR Obligación de Contribuyentes a presentar Declaración Anual.
- 113 LISR Declaración Anual en Copropiedad.
- 114 LISR Declaración Anual en Ingresos Esporádicos.
- 139 LISR Epoca de Presentación de la Declaración Anual.
- 142 LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.

~~ACTIVIDADES EMPRESARIALES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO~~

- 119-B LISR Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 119-I VII LISR Obligación de Contribuyentes a presentar Declaración Anual.
- 139 LISR Epoca de Presentación de la Declaración Anual.
- 141 LISR Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 141-A LISR Subsidio contra Impuesto Anual.
- 141-B LISR Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual.
- 142 LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.

~~DIVIDENDOS~~

- 121 LISR Forma, Determinación y Entero del Impuesto derivado de la Disminución de Capital.

~~DE LOS DEMAS INGRESOS~~

- 139 LISR Epoca de Presentación de la Declaración Anual.
- 141 LISR Forma de calcular el Impuesto Anual.
- 141-A LISR Subsidio contra Impuesto Anual.
- 141-B LISR Acreditamiento contra el Impuesto y Subsidio, del Crédito General Anual.
- 142 LISR Acreditamiento de Pagos Provisionales contra el Impuesto Anual.

### **2.3.6.) CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.**

La comisión del Delito de Defraudación Fiscal puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

**1.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamientos de Errores de la Autoridad, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución.

**2.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamiento de Errores de la Autoridad, se tramita y obtiene una Devolución a la que no se tiene Derecho, o bien, se tramita y obtiene una Devolución en cantidad mayor a la correspondiente.

**3.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamiento de Errores de la Autoridad, se realiza un Acreditamiento Indebido al que no se tiene Derecho, o bien, se realiza un Acreditamiento en cantidad mayor al correspondiente.

**4.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamiento de Errores de la Autoridad, se realiza una Compensación Indebida a la que no se tiene Derecho, o bien, se realiza una Compensación en cantidad mayor a la correspondiente.

## 2.4.) DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA.

### 2.4.1.) DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA.

La Defraudación Fiscal es considerada como Calificada, cuando sus ingredientes contienen en un Dolo más acentuado; cuando quien comete el Delito, tiene en mente una malicia más pronunciada.

### 2.4.2.) CONCEPTO.

Art. 108 CFF.- ... El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

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

### 2.4.3.) ELEMENTOS.

Los Elementos del *Delito de Defraudación Fiscal Calificada*, son:

#### **A) USAR DOCUMENTOS FALSOS**

Los Documentos Falsos pueden ser definidos como aquellos documentos carentes de autenticidad, por no corresponder a la realidad jurídica. En ese sentido, vale la pena señalar, para cada tipo de Contribuyente, las Deducciones Autorizadas y los Requisitos de las mismas más comunes, con la finalidad de sujetarse a ellas y no incurrir en el multicitado Delito.

<b>PERSONAS</b>	<b>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</b>	<b>REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES</b>
Jurídicas	Art. 22 LISR	Art. 24 I LISR: Ser Indispensables. Art. 24 III LISR: Req. de Documentación. Art. 24 IV LISR: Registro en Contabilidad. Art. 24 VI LISR: RFC del prestador del bien. Art. 24 VII LISR: Traslado expreso de Imptos. Art. 24 IX LISR: Ser Efectivamente Erogados. Art. 24 XVII LISR: Cuentas Incobrables.
Físicas	Art. 108 LISR	Art. 136 I LISR: Ser Indispensables. Art. 136 III LISR: No duplicar la Deducción. Art. 136 IV LISR: Req. De Documentación. Art. 136 V LISR: Registro en Contabilidad. Art. 136 VIII LISR: RFC del prestador del bien. Art. 136 X LISR: Ser Efectivamente Erogados. Art. 136 XVI LISR: Cuentas Incobrables. Art. 136 XIX LISR:Traslado expreso de Imptos. Art. 148 RLISR:Comprobantes con Requisitos. Art. 160 RLISR:Comprobantes con Requisitos.

**B) OMITIR EXPEDIR REITERADAMENTE COMPROBANTES POR LAS ACTIVIDADES QUE SE REALICEN, SIEMPRE QUE EXISTA LA OBLIGACION DE HACERLO**

Vale la pena señalar, para cada tipo de Contribuyente, la Obligación de Expedir Comprobantes y los Requisitos de los mismos más comunes, con la finalidad de tomarlos en consideración.

<b>PERSONAS</b>	<b>OBLIGACION DE EXPEDIR COMPROBANTES</b>	<b>REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES</b>
Jurídicas Régimen General	Art. 58 II LISR	
Jurídicas No Contribuyentes	Art. 72 II LISR	
Físicas por Honorarios	Art. 88 III LISR	Art. 103 RLISR
Físicas por Arrendamiento	Art. 94 III LISR	Art. 112 RLISR
Físicas Régimen General	Art. 112 III LISR	
Físicas Régimen Simplificado	Art. 119-I IV LISR	
Físicas Régimen Pequeños Cont.	Art. 119-Ñ V LISR	

## DISPOSICIONES GENERALES DE LOS COMPROBANTES:

Art. 29 CFF Requisitos que deben reunir los Comprobantes Fiscales:

a) Obligación de imprimir los comprobantes fiscales en los establecimientos autorizados por la SHCP.

b) Obligación de asentar los datos fiscales, tanto del emittente del comprobante, como de la persona a quien se expiden dichos comprobantes (con Cédula de Identificación Fiscal); lo anterior, como requisito en la deducibilidad de los citados comprobantes, excepción hecha de las operaciones efectuadas con el Público en General.

c) Obligación de los Contribuyentes con local fijo que realicen operaciones con el Público en General, de usar máquinas registradoras o equipos electrónicos de comprobación fiscal y expedir los comprobantes respectivos, además de emitir, cuando así proceda, los comprobantes mencionados en el inciso a).

Art. 29-A CFF Requisitos que deben reunir los Comprobantes Fiscales:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expide.

b) Número de folio.

c) Lugar y fecha de expedición.

d) Clave del RFC de la persona a favor de quien se expiden.

e) Cantidad y clases de mercancías o descripción del servicio.

f) Valor unitario en número e importe total en número y letra, así como el monto de los impuestos que en su caso se trasladen.

g) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana en la que se realizó la importación.

h) Fecha de impresión y datos de identificación del impresor.

Art. 38 RCFE Obligación de llevar comprobantes en Talonario, o bien, expedirlos en Original y Copia.

## **C) MANIFESTAR DATOS FALSOS PARA OBTENER DE LA AUTORIDAD FISCAL UNA DEVOLUCION DE CONTRIBUCIONES QUE NO CORRESPONDE**

Esta hipótesis se actualiza cuando un Contribuyente tramita y obtiene una Devolución de Contribuciones por parte de la Autoridad Fiscal, a que no es sujeto, utilizando para ello, datos falsos. Por lo tanto, vale la pena señalar las disposiciones relativas a las Devoluciones de Contribuciones que no corresponden, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas, de modo de no incurrir en el multicitado Delito.

### **DISPOSICIONES GENERALES:**

Art. <u>17-A CFF</u>	Actualización de Devoluciones por medio del INPC.
Art. <u>22 CFF</u>	Actualización y Recargos sobre Devoluciones Indevidas.
Art. <u>76 CFF</u>	Multas sobre Devoluciones Indevidas.

## **D) NO LLEVAR LOS SISTEMAS O REGISTROS CONTABLES A QUE SE ESTE OBLIGADO CONFORME A LAS DISPOSICIONES FISCALES O ASENTAR DATOS FALSOS EN DICHS SISTEMAS O REGISTROS**

Vale la pena señalar las disposiciones relativas a los Sistemas o Registros Contables, para el caso de los Contribuyentes más comunes, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas, de modo de no incurrir en el multicitado Delito.

### **PERSONAS**

Jurídicas Régimen General  
 Jurídicas Régimen Simplificado  
 Jurídicas No Contribuyentes  
 Físicas por Honorarios  
 Físicas por Arrendamiento  
 Físicas Régimen General  
 Físicas Régimen Simplificado  
 Físicas Régimen Pequeños Cont.

### **OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD**

Arts. 24 IV y 58 I LISR.  
 Arts. 67-F II LISR.  
 Art. 72 I LISR.  
 Art. 88 II LISR y 102 RLISR.  
 Art. 94 II LISR y 111 RLISR.  
 Art. 112 II LISR.  
 Art. 119-I III LISR.  
 Art. 119-Ñ IV LISR.

## DISPOSICIONES GENERALES CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD:

- Art. 136 V LISR Registro contable como requisito que deben reunir las deducciones.
- Art. 148-A RLISR Registro en cuentas de orden como requisito que deben reunir las deducciones.
- Art. 28 CFF Reglas en cuanto a la obligación de llevar contabilidad.
- Art. 83 CFF Infracciones relacionadas con la contabilidad.
- Art. 84 CFF Sanciones relacionadas con la contabilidad.
- Art. 26 RCFE Requisitos de los sistemas y registros contables.
- Art. 27 RCFE Sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico.
- Art. 28 RCFE Aspectos que deben cubrir los sistemas manuales, mecanizados o electrónicos.
- Art. 29 RCFE Registro en libro Diario y Mayor.
- Art. 29-A RCFE Obligaciones de quienes operen con máquinas registradoras de comprobación fiscal.
- Art. 31 RCFE Obligación de conservar como parte de la contabilidad, la documentación relativa al diseño del sistema de registro electrónico.
- Art. 32 RCFE Registro en libros de contabilidad simplificada.
- Art. 32-A RCFE Registro de contabilidad de personas físicas del régimen simplificado.
- Art. 33 RCFE Inutilización total o parcial de libros y otros registros contables.
- Art. 35 RCFE Casos en los que se autoriza la sustitución de libros de contabilidad.

**2.4.4.) CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.**

La comisión del Delito de Defraudación Fiscal Calificado puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

**1.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamientos de Errores de la Autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, utilizando para tal efecto, documentos falsos.

**2.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamientos de Errores de la Autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, omitiendo para tal efecto, expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

**3.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamientos de Errores de la Autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, manifestando para tal efecto, datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

**4.-** Cuando con uso de Engaños y/o Aprovechamientos de Errores de la Autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, omitiendo para tal efecto, llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

## 2.5.) DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.

### 2.5.1.) DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.

Los Delitos de Defraudación Fiscal Equiparada, contenidos en el artículo 109 del CFF, tienen denominación de Delito Fiscal, entre otras causas, por su ubicación, ya que se encuentran dentro del Código referido, en el Título IV denominado: De las Infracciones y Delitos Fiscales, así como dentro del Capítulo II denominado: De los Delitos Fiscales.

Sin embargo, los tipos penales descritos en las cinco fracciones del artículo referido, cuentan con sus propios elementos del tipo penal, que en ningún caso coinciden con los elementos del Delito de Defraudación Fiscal contenido en el artículo 108 del CFF, por lo que la Equiparación que intenta hacer el legislativo, es incorrecta, en virtud de que Equiparar es comparar una cosa con otra, considerándolas iguales, lo que no sucede con las figuras mencionadas. Abundando, el artículo 109 del CFF, hace referencia a que los tipos descritos en él serán sancionados con las mismas penas que al delito de Defraudación Fiscal, lo que no quiere decir que el tipo penal sea igual, sino que la pena aplicable para uno y otro delito, son las mismas; por lo tanto, las conductas establecidas en el artículo 109 del Código anotado, no son Equiparables al Delito de Defraudación Fiscal contenido en el artículo 108 del mismo ordenamiento legal.

Más aun, ninguna de las figuras delictivas tipificadas en el artículo 109 del CFF, podrían considerarse como Defraudación Fiscal *Específica*, toda vez que dentro de sus elementos *no se encuentra el engaño y/o aprovechamiento específico, omitiendo con ello, total o parcialmente el pago de alguna contribución o alcanzando un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal*. Esto es, algunas de las conductas descritas en el artículo en comento, consideran uno u otro elemento del Delito de Defraudación Fiscal, pero no todos, lo cual impide sea *Específico*, y además, excluye la actualización de la hipótesis prevista en la norma; por ejemplo, algunas conductas consideran el Dolo, pero no consideran el Daño Patrimonial causado al Fisco, como es el caso señalado en la fracción primera de dicho artículo, en el cual se hace mención a declarar Deducciones Falsas, lo cual se realiza con Dolo, pero no necesariamente causando un daño patrimonial al Fisco Federal.

Por lo tanto, al no poder considerar las figuras delictivas contenidas en el artículo 109 del CFF como Defraudación Fiscal Equiparable ni como Defraudación Fiscal Específica, deben considerarse como Delito Fiscal Innominado.

En base a lo anterior, la figura delictiva más específica y competente en la tipificación de la Defraudación Fiscal, es la contenida en el artículo 108 del CFF; ello, atendiendo al Principio de Especialidad, y sobre todo, cuando el contribuyente ha presentado su declaración, toda vez que con ella, se puede demostrar el engaño y/o aprovechamiento en que ha incurrido para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, sin embargo, cuando el contribuyente aun no ha presentado su declaración, la disposición correcta deberá ser la del artículo 109 II y V del mismo Código, porque quien no ha presentado su declaración, no puede ser acusado de engañar o aprovecharse del error, si éste no ha sido mostrado en la forma que la ley establece para tal efecto.

Ahora bien, no es válido, aunque en la práctica sucede, que se intente aplicar el artículo 108 y el 109 del CFF simultáneamente, lo cual deberá ser atacado jurídicamente, porque este acto sería tanto como querer aplicar a una misma conducta, dos disposiciones diferentes.

#### 2.5.2.) CONCEPTO.

**Art. 109 CFF.-** Será sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, quien:

**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 esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

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

**IV.** Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

### 2.5.3.) ELEMENTOS.

Los Elementos del *Delito de Defraudación Fiscal Equiparado*, son:

#### **A) CONSIGNAR EN LAS DECLARACIONES QUE PRESENTE PARA EFECTOS FISCALES, DEDUCCIONES FALSAS**

Este Delito puede ser cometido tanto por los propios contribuyentes, como por quienes los representen.

Como *elemento* del Tipo Penal, sólo se requiere Consignar en las Declaraciones que se Presenten para Efectos Fiscales: Deduciones Falsas, y éstas, son aquellas que se realizan con *Dolo*, es decir, con maquinaciones encaminadas a burlar al Fisco Federal, en tanto que las Deduciones Improcedente se llevan a cabo por negligencia o descuido; de modo que, no todas las Deduciones rechazadas en una Auditoría Fiscal, tienen el carácter de Deduciones Falsas, toda vez que pueden ser Improcedentes, y en tal caso, no serán deducibles para efectos fiscales, pero tampoco podrán configurar el tipo penal en cuestión.

Este Delito se consuma desde el momento en que el contribuyente entrega su declaración de impuestos en las oficinas que al efecto autorice la SHCP (bancos), de conformidad con lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 31 del CFF.

Es importante resaltar que No es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que el elemento esencial y único es el uso de Documentos Falsos, sin importar el resultado material. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en el uso de Documentos Falsos, y por consiguiente, la omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa por tomar en cuenta el resultado material, ya que la primera parte de la fracción I del artículo 109 del CFF, resulta genérica pues se refiere a un delito con o sin resultado material, lo cual desvirtúa el sentido del Delito de Defraudación Fiscal, por lo que debería ser derogado éste último.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en la primera parte del 109 I del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que con el empleo de Deducciones Falsas se actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competo, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

En relación a las Deducciones Falsas, el CFF, se refiere en la forma siguiente:

**Art. 75 II CFF.- También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:**

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

De modo que el Uso de Documentos Falsos, puede ser: cuando provengan de Personas Físicas o Jurídicas inexistentes; o bien, cuando se hagan Constar Operaciones Inexistentes, esto es, cuando una Persona Física o Jurídica sí existe, pero que las operaciones que se consignan en los documentos no se llevaron a cabo.

Por último, vale la pena señalar las Deducciones Autorizadas más importantes para cada tipo de Contribuyente, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas, de modo de no incurrir en el multicitado Delito.

**PERSONAS**

Jurídicas Régimen General  
 Jurídicas Régimen Simplificado  
 Físicas por Honorarios  
 Físicas por Arrendamiento  
 Físicas por Enajenación de Bienes  
 Físicas por Adquisición de Bienes  
 Físicas Régimen General  
 Físicas Régimen Simplificado

**DEDUCCIONES AUTORIZADAS**

Arts. del 22 al 28 LISR.  
 Art. 67-C LISR.  
 Art. 85 LISR.  
 Art. 90 LISR.  
 Art. 97 LISR.  
 Art. 105 LISR.  
 Art. 108 LISR.  
 Art. 119-E LISR.

**B) CONSIGNAR EN LAS DECLARACIONES QUE PRESENTE  
 PARA EFECTOS FISCALES, INGRESOS ACUMULABLES  
 MENORES A LOS OBTENIDOS O DETERMINADOS CONFORME  
 A LAS LEYES**

Este Delito puede ser cometido tanto por los propios contribuyentes, como por quienes los representen.

Como *elemento* del Tipo Penal, sólo se requiere Consignar en las Declaraciones que se Presenten para Efectos Fiscales: Ingresos Menores a los Realmente Obtenidos o Determinados Conforme a las Leyes, independientemente de que se acredite o no la existencia de *Dolo*, es decir, este delito puede existir derivado de una conducta Dolosa o Culposa.

Como ejemplo puede citarse la Ganancia Inflacionaria referida en el artículo 15 de la LISR, que consiste en el Ingreso que Obtienen los Contribuyentes por la Disminución Real de sus Deudas; por lo que, quienes estén obligados a determinar este Ingreso y declararlo, y no lo hagan, podrán ser considerados Delincuentes, siempre que se les siga el procedimiento de ley y sean considerados como tales en Sentencia Firme.

Este Delito se consuma desde el momento en que el contribuyente entrega su declaración de impuestos en las oficinas que al efecto autorice la SHCP (bancos), de conformidad con lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 31 del CFF.

Es importante resaltar que No es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que el elemento esencial y único es el de Consignar en las Declaraciones que se Presenten para Efectos Fiscales Ingresos Acumulables Menores a los Realmente Obtenidos o Determinados Conforme a las Leyes, sin importar el resultado material. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en Consignar Ingresos Menores a los Realmente Obtenidos, y por consiguiente, la omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa por tomar en cuenta el resultado material, ya que la segunda parte de la fracción I del artículo 109 del CFF, resulta genérica pues se refiere a un delito con o sin resultado material, lo cual desvirtúa el sentido del Delito de Defraudación Fiscal, por lo que debería ser derogado éste último.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en la segunda parte del 109 I del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que con la Consignación de Ingresos Menores a los Realmente Obtenidos, se actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competo, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

Por último, vale la pena señalar los Ingresos Acumulables más importantes para cada tipo de Contribuyente, con la finalidad de atender a los mismos y sujetarse a ellos, de modo de no incurrir en el multicitado Delito.

**PERSONAS****DETERMINACION DE LOS INGRESOS**

Jurídicas Régimen General	Arts. del 15 al 21 LISR.
Jurídicas Régimen Simplificado	Art. 67-C LISR.
Físicas por Honorarios	Art. 84 LISR.
Físicas por Arrendamiento	Art. 89 LISR.
Físicas por Enajenación de Bienes	Art. 95 LISR.
Físicas por Adquisición de Bienes	Art. 104 LISR.
Físicas Régimen General	Art. 107 LISR.
Físicas Régimen Simplificado	Art. 119-B y 119-D LISR.
Físicas Régimen Pequeños Cont.	Art. 119-Ñ IV LISR.
Físicas por Dividendos	Art. 120 LISR.
Físicas por Intereses	Art. 125 LISR.
Físicas por Premios	Art. 129 LISR.
Físicas por Otros Ingresos	Art. 133 LISR.

**DISPOSICIONES APLICABLES A PERSONAS FISICAS Y JURIDICAS, EN CUANTO A LA DETERMINACION DE LOS INGRESOS PRESUNTIVOS:**

Art. 55 CFF Determinación Presuntiva por parte de las Autoridades Fiscales, de la Utilidad Fiscal, de los Ingresos y del Valor de los Actos, Actividades o Activos por los que se pagan contribuciones.

Art. 56 CFF Procedimiento para la Determinación Presuntiva de la Utilidad Fiscal, de los Ingresos y del Valor de los Actos, Actividades o Activos por los que se pagan contribuciones.

Art. 59 CFF Presunción de las Autoridades Fiscales para comprobar Ingresos, o bien, el Valor de los Actos, Actividades o Activos por los que se pagan contribuciones.

Art. 61 CFF Procedimiento para la Determinación Presuntiva de Ingresos, o bien, del Valor de los Actos o Actividades por los que se pagan contribuciones.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XI - Marzo

Página: 256

**DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE. TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA.** Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra *Tratado de Derecho Penal*, Tomo II página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consista en una declaración fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

La anterior Tesis nos parece contradictoria al Espíritu Doloso que lleva en sí mismo el Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que para la Comisión del citado Delito se requiere esencialmente el Uso de Engaños o Aprovechamientos, ya que la simple consignación en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales de ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a la ley, o bien, consignar deducciones falsas, sin el ánimo de delinquir, sólo debe obligar al Sujeto Activo a reparar el daño patrimonial al Fisco, en términos de ley; por lo tanto, se considera insuficiente la relación de General (Engaños o aprovechamientos) y Especial (consignar ingresos menores o deducciones falsas) derivada del medio de ejecución, sin considerar los extremos jurídicos de todos y cada uno de los elementos que conforman el Delito en cuestión, de conformidad con la Teoría del Delito, ya expuesta.

**C) QUE LAS PERSONAS FISICAS QUE PERCIBAN DIVIDENDOS, HONORARIOS O ESTEN DEDICADAS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES, REALICEN EN UN EJERCICIO FISCAL EROGACIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS DECLARADOS Y NO COMPRUEBEN EL ORIGEN DE TAL DISCREPANCIA**

A partir del 01 de Enero de 1992, esta figura se considera Delito Fiscal para determinadas personas, lo anterior, en razón a que el Legislador intentó erradicar la Economía Informal, toda vez que creyó que aquellas personas que no declararan parcial o totalmente sus ingresos, deberían tener egresos superiores; ahora, a unos años de la incorporación de esta norma, creemos que ha sido completamente desafinada, ya que la Economía Subterránea se ha incrementado enormemente, como se comprobará en el siguiente Capítulo.

Este Delito puede ser cometido sólo por las Personas Físicas que perciban Ingresos por: Dividendos, Honorarios o que Realicen Actividades Empresariales.

Como *elemento* del Tipo Penal, sólo se requiere No Acreditar a la Autoridad Fiscal, el Origen de la Discrepancia Entre los Egresos Superiores a los Ingresos Declarados en un Mismo Ejercicio Fiscal, independientemente de que se acredite o no la existencia de *Dolo*, es decir, este delito puede existir derivado de una conducta Dolosa o Culposa.

Este Delito se consume en forma permanente, desde el momento en que la Autoridad Fiscal haya dejado firme la resolución contenida en el artículo 75 de la LISR, es decir, desde el día siguiente a aquel en que se haya agotado el procedimiento de comprobación de la discrepancia referida.

Es importante resaltar que No es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que el elemento esencial y único es el de No Acreditar a la Autoridad Fiscal, el Origen de la Discrepancia Entre los Egresos Superiores a los Ingresos Declarados en un Mismo Ejercicio Fiscal, sin importar el resultado material. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en la Omisión de Ingresos, que trae como consecuencia, Egresos Superiores, y por consiguiente, la omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa por tomar en cuenta el resultado material, ya que la tercera parte de la fracción I del artículo 109 del CFF, resulta genérica pues se refiere a un delito con o sin resultado material, lo cual desvirtúa el sentido del Delito de Defraudación Fiscal, por lo que debería ser derogado éste último.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en la tercera parte del 109 I del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que la Omisión de Ingresos que trae como consecuencia Egresos Superiores, actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competo, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

Finalmente, es pertinente apuntar que la consumación de este delito se interrumpe con el cumplimiento de la conducta omisiva y siempre que la Autoridad Fiscal no se hubiere anticipado a su descubrimiento, teniendo como consecuencia jurídica la desaparición del delito.

Como ejemplo del tipo penal en cuestión, puede exponerse el de una Persona Física que percibe Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente, regulado básicamente en el Título IV, Capítulo II de la LISR; y a continuación, se reproduce el referido artículo 75 de la LISR, a efecto de complementar la figura delictiva en cuestión.

<b>GERARDO LAUREANO HERRERA HONORARIOS</b>	
<b>EJERCICIO:</b>	<b>1997</b>
<b>INGRESOS:</b>	80,000.00
<b>EGRESOS:</b>	
<b>COMPRAS</b>	0.00
<b>LUZ Y TEL</b>	8,000.00
<b>PREVISION SOCIAL</b>	1,000.00
<b>MANTTO. EQ. TRANSP.</b>	8,000.00
<b>BIP</b>	2,000.00
<b>VIATICOS</b>	4,000.00
<b>PAP. Y ARTS. OFNA.</b>	5,000.00
<b>HONORARIOS</b>	25,000.00
<b>VARIOS</b>	10,000.00
<b>GAS. Y LUBRICANTES</b>	15,000.00
<b>CAPACITACION</b>	30,000.00
<b>DEPRECIACIONES</b>	5,000.00
<b>SUMA DE EGRESOS:</b>	113,000.00
<b>DIFERENCIA DEL AÑO</b>	(33,000.00)

**Art. 75 LISR.-** Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de quince días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán en su conjunto de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estima ingreso de los señalados en el Capítulo X de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Quando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.

Por lo tanto, la actualización del Delito puede darse cuando:

a) Se declaren ingresos menores a los realmente obtenidos.

b) No hayan sido declarados enteramente los ingresos de ejercicios anteriores, por lo cual, se le da a las autoridades fiscales, una segunda oportunidad para proceder penalmente en contra de las personas que omitieron las contribuciones de ejercicios anteriores.

Debe hacerse notar que el presente delito surge exclusivamente cuando no se puede comprobar el origen de la discrepancia señalada con antelación.

#### **D) OMITIR ENTERAR A LAS AUTORIDADES FISCALES LAS CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES SE RETENGAN O RECAUDEN**

Los Delincuentes en este tipo penal son: Los Retenedores o Recaudadores que efectivamente retengan o recauden cantidades a cargo de terceros y no las enteren a las autoridades fiscales dentro de los plazos establecidos por la Ley.

Este Delito puede ser cometido tanto por los propios contribuyentes, como por quienes los representen.

Como *elemento* del Tipo Penal, sólo se requiere No Enterar a las Autoridades Fiscales, Dentro del Plazo que la Ley Establece, las Contribuciones Retenidas o Recaudadas, independientemente de que se acredite o no la existencia de *Dolo*, es decir, este delito puede existir derivado de una conducta Dolosa o Culposa.

Este Delito se consuma en forma permanente, desde el día siguiente a aquel en que se hubiere agotado el plazo para enterar a las Autoridades Fiscales las Contribuciones Retenidas o Recaudadas.

Es importante resaltar que No es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que el elemento esencial y único es el de No Enterar a las Autoridades Fiscales, Dentro del Plazo que la Ley Establece, las Contribuciones Retenidas o Recaudadas, sin importar el resultado material. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en No Enterar las Contribuciones a Cargo de Terceros, que trae como consecuencia, la omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa por tomar en cuenta el resultado material, ya que la fracción II del artículo 109 del CFF, resulta genérica pues se refiere a un delito con o sin resultado material, lo cual desvirtúa el sentido del Delito de Defraudación Fiscal, por lo que debería ser derogado éste último.

Sólo por excepción podría aplicarse optativamente esta figura delictiva, que es cuando un contribuyente ha dejado de enterar la *totalidad* de las contribuciones retenidas o recaudadas, lo anterior, en base a que si el entero ha sido parcial, la actualización de la norma no se lleva a cabo y la aplicación correspondiente sería la del artículo 108 del CFF.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en el 109 II del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que No Enterar a las Autoridades Fiscales las Contribuciones Retenidas o Recaudadas Dentro del Plazo Legal, actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competo, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

Finalmente, es pertinente apuntar que la consumación de este delito se interrumpe con el cumplimiento de la conducta omisiva y siempre que la Autoridad Fiscal no se hubiere anticipado a su descubrimiento, teniendo como consecuencia jurídica la desaparición del delito.

Las *Retenciones y/o Recaudaciones* más comunes, se encuentran contenidos en las siguientes disposiciones legales.

**1.-** Art. 80 LISR.- Obligación del Patrón (persona jurídica o física) de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente a los ingresos pagados a las Personas Físicas del Régimen de Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

Art. 83 I LISR.- Obligación del Patrón (persona jurídica o física) de *Retener* el impuesto conforme al artículo 80 LISR.

**2.-** Art. 86 LISR.- Obligación de las Personas Morales de *Retener* y Enterar el 10% sobre los ingresos pagados a las Personas Físicas del Régimen de Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.

**3.-** Art. 92 LISR.- Obligación de las Personas Morales de *Retener* y Enterar el 10% sobre los ingresos pagados a las Personas Físicas del Régimen de Arrendamiento y en General por la Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.

**4.-** Art. 103 LISR.- Obligación de Notarios, Corredores, Jueces y Demás Fedatarios de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente en operaciones consignadas en Escritura Pública, en tratándose de los ingresos obtenidos por Personas Físicas que Enajenen Bienes.

**5.-** Art. 106 LISR.- Obligación de Notarios, Corredores, Jueces y Demás Fedatarios de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente en operaciones consignadas en Escritura Pública, en tratándose de los ingresos obtenidos por Personas Físicas que Adquieran Bienes.

**6.-** Art. 123 II LISR.- Obligación de las Personas Morales de *Retener* y Enterar el impuesto que corresponda a los ingresos que obtengan las Personas Físicas por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.

**7.-** Art. 126 LISR.- Obligación de quienes paguen Intereses (personas jurídicas o físicas) de *Retener* y Enterar el impuesto que corresponda a dichos ingresos obtenidos por las Personas Físicas.

Art. 127 LISR.- Obligación de quienes paguen Intereses (personas jurídicas o físicas) de *Retener* el impuesto.

**8.-** Art. 130 LISR.- Obligación de quienes paguen Premios (personas jurídicas o físicas) de *Retener* y Enterar el impuesto que corresponda a dichos ingresos obtenidos por las Personas Físicas.

**9.-** Art. 134-A LISR.- Obligación de las Personas Morales del Régimen General, Simplificado y No Contribuyentes de *Retener* y Enterar el 35% sobre el monto de los Intereses y la Ganancia Cambiaria que obtengan las Personas Físicas.

Art. 135 LISR.- Obligación de las Personas Morales del Régimen General, Simplificado y No Contribuyentes de *Retener* y Enterar el 20% sobre el monto de los Demás Ingresos que en forma periódica obtengan las Personas Físicas. La *Retención* será del 35% cuando se trate de Ingresos sobre Cuentas para el Ahorro, Primas de Seguro o Acciones de Sociedades de Inversión; así también, se obliga a las personas que administran inmuebles destinados al Hospedaje a efectuará la *Retención* del 35% a los Condóminos o Fideicomisarios.

**10.-** Art. 145 LISR.- Obligación del Patrón (persona jurídica o física) de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente, siempre que sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio, por lo que respecta a los ingresos pagados por concepto de Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado a las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional (relación 86 y 90-A RLISR).

Art. 146-A LISR.- Obligación de quienes paguen Jubilaciones, Pensiones, Haberes de Retiro, Pensiones Vitalicias u Otras Formas de Retiro, de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente, siempre que sean residentes en el país o residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio, o bien, cuando las aportaciones se deriven de un Servicio Personal Subordinado que haya sido prestado en territorio nacional, por lo que respecta a los ingresos pagados a las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 147 LISR.- Obligación de quienes paguen Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente (personas jurídicas o físicas) de *Retener* y Enterar el 21% sobre los ingresos pagados, siempre que sean residentes en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio, por lo que respecta a los ingresos pagados por los conceptos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional (relación con el art. 105 II RLISR).

Art. 147-B LISR.- Obligación de las Sociedades que hagan pagos por Honorarios a Miembros de Consejos Directivos, de Vigilancia, Consultivos o de cualquier otra índole, así como Honorarios a Administradores, Comisarios y Gerentes Generales de *Retener* y Enterar el 30% sobre los ingresos pagados, siempre que sean residentes en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio, por lo que respecta a los ingresos pagados por los conceptos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 148 LISR.- Obligación de quienes paguen por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles (personas jurídicas o físicas) de *Retener* y Enterar el 21% sobre los ingresos pagados, siempre que los bienes estén ubicados en territorio nacional, por lo que respecta a los ingresos pagados por los conceptos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 148-A LISR.- Obligación de quienes Administren Inmuebles o quienes realicen el Cobro de los Servicios Derivados del Contrato de Servicio Turístico de Tiempo Compartido de *Retener* y Enterar el 21% sobre los ingresos pagados, siempre que uno o varios de los inmuebles destinados a dicho servicio estén ubicados en territorio nacional, por lo que respecta a los ingresos pagados por los conceptos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 149 LISR.- Obligación de quienes paguen por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Muebles (personas jurídicas o físicas) de *Retener* y Enterar el 21% sobre los ingresos pagados, siempre que los bienes sean destinados a actividades comerciales, industriales, ganaderas, agrícolas o pesqueras y se utilicen en el país, por lo que respecta a los ingresos pagados por los conceptos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 150 LISR.- Obligación del Adquirente del Ingreso por Enajenación de Bienes Inmuebles de *Retener* y Enterar el 20% sobre el total del ingreso obtenido, siempre que sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 151 LISR.- Obligación del Adquirente del Ingreso por Enajenación de Acciones o de Títulos Valor que Representen la Propiedad de Bienes de *Retener* y Enterar el 20% sobre el total del ingreso obtenido, siempre que sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 151-A LISR.- Obligación del Residente en México que Adquiera o Pague el Crédito por Operaciones de Intercambio de Deuda Pública por Capital de *Retener* y Enterar el 20% sobre el total del ingreso obtenido, siempre que la operación se lleve a cabo en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 151-B LISR.- Obligación de quienes paguen por Operaciones Financieras Derivadas de Capital de *Retener* y Enterar el 20% sobre el total del ingreso pagado, siempre que la operación se derive de Acciones o Títulos Valor que Representen la Propiedad de Bienes, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 152 LISR.- Obligación de los Establecimientos Permanentes o Bases Fijas que distribuyan Dividendos o Ganancias de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente, siempre que la persona que los distribuya resida en el país, por lo que respecta a los ingresos pagados a las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 153 LISR.- Obligación de las Personas Morales No Contribuyentes que Distribuyan Remanentes de *Retener* y Enterar el 35% sobre el total del Remanente Distribuido, siempre que la persona que los distribuya resida en el país, por lo que respecta a los ingresos pagados a las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 154 LISR.- Obligación de las Instituciones de Crédito, Casas de Bolsa o Instituciones para el Depósito de Valores de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente, siempre que en el país se coloque o invierta el capital o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en él, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 155 LISR.- Obligación de quienes paguen por Arrendamiento Financiero de *Retener* y Enterar el 15% sobre el total del ingreso pagado, siempre que los bienes se encuentren en el país, o cuando los pagos que se efectúen al extranjero se deduzcan total o parcialmente, por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 156 LISR.- Obligación de quienes paguen por Regalías o Asistencia Técnica de *Retener* y Enterar el impuesto correspondiente, siempre que los bienes o derechos por los que se pagan las regalías se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías o asistencia técnica por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 157 LISR.- Obligación de quienes paguen por Servicios de Construcción, Mantenimiento o Montaje en Bienes Inmuebles, o por Actividades de Inspección o Supervisión Relacionadas con ellos de *Retener* y Enterar el 30% sobre el ingreso pagado, siempre que los mismos se realicen en el país, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 158 LISR.- Obligación de quienes paguen por Premios de *Retener* y Enterar el 21% sobre el valor del Premio correspondiente, siempre que la Lotería, Rifa, Sorteo o Juego con Apuestas y Concursos de toda clase se celebren en el país, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 159 LISR.- Obligación de quienes paguen por Presentar Espectáculos Públicos o Desarrollar Actividades Artísticas o Deportivas de *Retener* y Enterar el 30% sobre el ingreso pagado, siempre que el Espectáculo Público o la Actividad Artística o Deportiva se lleve a cabo en el país, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Art. 159-A LISR.- Obligación de quienes paguen por Mediaciones Obtenidos por Residentes en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal (gestión de intereses ajenos) de *Retener* y Enterar el 30% sobre el ingreso pagado, siempre que el que realice el pago sea residente en México o sea un establecimiento permanente o base fija de un residente en el extranjero, por lo que respecta a los ingresos señalados, obtenidos por las Personas Físicas Residentes en el Extranjero cuyos Ingresos Proviene de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

## DISPOSICIONES GENERALES:

Art. 136 VII LISR Obligación de pagar las retenciones y/o recaudaciones a cargo de terceros, como requisito que deben reunir las deducciones.

Los plazos de los Retenedores o Recaudadores a cargo de terceros, para enterar las cantidades correspondientes a dichos conceptos, son:

### PERSONAS

*Jurídicas Régimen General*  
*Jurídicas Régimen Simplificado*  
*Jurídicas No Contribuyentes*  
*Físicas por Salarios*  
*Físicas por Honorarios*  
*Físicas por Arrendamiento*  
*Físicas por Enajenación de Bienes*  
*Físicas por Adquisición de Bienes*  
*Físicas Régimen General*  
*Físicas Régimen Simplificado*  
*Físicas Régimen Pequeños Cont.*

### PRESENTACION DE DECLARACIONES DE RETENEDORES O RECAUDADORES

Art. 12 LISR (mensual y/o trimestral).  
 Art. 67-H LISR (mensual y/o trimestral).  
 Art. 72 III LISR (anual).  
 Art. 80 LISR (mensual y/o trimestral).  
 Art. 86 LISR (trimestral).  
 Art. 92 LISR (trimestral).  
 Art. 103 LISR (15 días sig. a operación).  
 Art. 106 LISR (15 días sig. a operación).  
 Art. 111 LISR (mensual y/o trimestral).  
 Art. 119-I VII LISR (trimestral).  
 Art. 119-Ñ VI LISR (trimestral).

## E) BENEFICIARSE SIN DERECHO DE UN SUBSIDIO O ESTIMULO FISCAL

Los Delincuentes en este tipo penal son: todas aquellas Personas Físicas o Jurídicas que se Beneficien sin derecho de un Subsidio o Estímulo Fiscal; sin embargo, quienes lo hagan en cantidad mayor, no tendrán el carácter de delincuentes, por no encuadrar en el tipo penal descrito.

Este Delito puede ser cometido tanto por los propios contribuyentes, como por quienes los representen.

Como *elemento* del Tipo Penal, sólo se requiere Beneficiarse Sin Derecho de un Subsidio o Estímulo Fiscal, independientemente de que se acredite o no la existencia de *Dolo*, es decir, este delito puede existir derivado de una conducta Dolosa o Culposa.

Este Delito se consume desde el momento en que el contribuyente entrega su declaración de impuestos en las oficinas que al efecto autorice la SHCP (bancos), de conformidad con lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 31 del CFF.

Es importante resaltar que Sí es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que el elemento esencial y único es el Beneficiarse Sin Derecho de un Subsidio o Estímulo Fiscal, Beneficio que se da en la misma proporción del Perjuicio que se le causa al Fisco Federal. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en Beneficiarse Sin Derecho de un Subsidio o Estímulo Fiscal, y por consiguiente, la omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en el 109 III del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que con Beneficiarse Sin Derecho de un Subsidio o Estímulo Fiscal se actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competo, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

Los Subsidios más comunes, son:

**SUBSIDIOS FISCALES:**

Arts. 80-A LISR Subsidio Provisional para Personas Físicas con Ingresos por

- \* Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.
- \* Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.
- \* Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.
- \* Actividades Empresariales por el Régimen Simplificado.

Arts. 141-A LISR Subsidio Anual para Personas Físicas con Ingresos por los conceptos señalados en el art. 80-A LISR.

Los Estímulos Fiscales más comunes, se encuentran contenidos en las siguientes disposiciones legales.

**ESTIMULOS FISCALES:**

Arts. 165 LISR y 174 RLISR Estímulo Fiscal en Cuentas de Ahorro, Primas de Seguro o Acciones de Sociedades de Inversión.

Art. 8 RLISR Estímulo Fiscal en cuanto a la posible disminución del Coeficiente de Utilidad que sirve para determinar los Pagos Provisionales del Ejercicio.

**F) SIMULAR UNO O MAS ACTOS O CONTRATOS  
OBTENIENDO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO  
DEL FISCO FEDERAL**

Los Delincuentes en este tipo penal son: todas aquellas Personas Físicas o Jurídicas que Simulen Uno o Más Actos o Contratos, Obteniendo un Beneficio Indebido con Perjuicio del Fisco Federal, ya que quienes simulen uno o más actos o contratos sin la obtención de un beneficio y/o sin perjuicio del Fisco Federal, no actualizan la hipótesis prevista en la norma comentada.

Este Delito puede ser cometido tanto por los propios contribuyentes, como por quienes los representen.

Como *elemento* del Tipo Penal, sólo se requiere Simular Uno o Más Actos o Contratos, Obteniendo un Beneficio Indebido con Perjuicio del Fisco Federal; realización que siempre llevará implícito el *Dolo*, es decir, se lleva a cabo con maquinaciones encaminadas a burlar al Fisco Federal.

Este Delito se consuma desde el momento en que los actos señalados en el párrafo anterior, se efectúan.

Es importante resaltar que No es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que el elemento esencial y único es el Simular Uno o Más Actos o Contratos, Obteniendo un Beneficio Indebido con Perjuicio del Fisco Federal, sin importar el resultado material. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en Simular los Actos o Contratos referidos, que trae como consecuencia, la omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa por tomar en cuenta el resultado material, ya que la fracción IV del artículo 109 del CFF, resulta genérica pues se refiere a un delito con o sin resultado material, lo cual desvirtúa el sentido del Delito de Defraudación Fiscal, por lo que debería ser derogado éste último.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en el 109 IV del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que con la Simulación de Uno o Más de los Actos o Contratos mencionados, se actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competo, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

En cuanto al Beneficio Indebido se ocupa el siguiente artículo:

**Art. 76 CFF.- ... También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidas o en cantidad mayor a la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del *beneficio indebido*.**

Por lo tanto, la Defraudación Fiscal Equiparada, para el caso de que se simulen uno o más actos o contratos, obteniendo con ello un *beneficio indebido* con perjuicio del Fisco Federal, puede consistir, al decir del artículo 76 del CFF, en: tramitar y obtener una *devolución indebida* o en cantidad mayor a la correspondiente; realizar un *acreditamiento indebido* o en cantidad mayor al correspondiente; realizar una *compensación indebida* o en cantidad mayor a la correspondiente.

### **G) SER RESPONSABLE POR OMITIR PRESENTAR, POR MAS DE DOCE MESES, LA DECLARACION DE UN EJERCICIO QUE EXIJAN LAS LEYES FISCALES, DEJANDO DE PAGAR LA CONTRIBUCION CORRESPONDIENTE**

A partir de 1991, esta figura se considera Delito Fiscal, lo anterior, en razón a que el Legislador intentó reforzar la estrategia de los contribuyentes, en el sentido de que éstos últimos, al no presentar su declaración anual, no exteriorizaban la omisión de contribuciones, y por lo tanto, no podía surgir el acreditamiento del Engaño a que tanto se ha hecho mención en este Capítulo; motivo por el cual, el legislador, con éxito aminoró el perjuicio patrimonial del cual había sido objeto.

Los Delincuentes en este tipo penal son: todas aquellas Personas Físicas o Jurídicas que omitan presentar la declaración del ejercicio por más de doce meses y en la cual hayan dejado de pagar la contribución correspondiente. La conducta delictiva que debe reunirse conjuntamente es:

- a) Omitir presentar por más de 12 meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales.
- b) Que se haya dejado de pagar la contribución correspondiente.

Como *elementos* del Tipo Penal, se encuentran el de: omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, y por otro lado, dejar de pagar la contribución correspondiente; independientemente de que se acredite o no la existencia de *Dolo*, es decir, este delito puede existir derivado de una conducta Dolosa o Culposa.

Este Delito se consuma en forma permanente, desde el día siguiente a aquel en que se terminen los doce meses posteriores al ejercicio en que se debió presentar la declaración anual, pagándose la contribución respectiva.

Es importante resaltar que Sí es requisito que el Fisco Federal haya sufrido un Daño Patrimonial para que surja a la vida penal este delito, en virtud que los elementos esenciales son omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, y por otro lado, dejar de pagar la contribución correspondiente; por lo que dejar de pagar la contribución en el plazo mencionado con antelación perjudica al Fisco Federal. Ahora bien, la aplicación legal correcta debe ser la del artículo 108 primer párrafo del CFF, por considerar en ella el *engaño* en Omitir Presentar la Declaración y Dejar de Pagar en Ella la Contribución correspondiente, y por ende, se omite total o parcialmente el pago de contribuciones o se obtiene de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; lo anterior, en base a que dicha norma encuadra dentro del principio de especialidad en materia penal, es decir, es más específica y, es más completa.

Más aun, no debe, aunque en la práctica sucede, que se Consigne y posteriormente se Dicte Auto de Formal Prisión por ambos delitos, esto es, por la Defraudación Fiscal consignada en el 108 del CFF y por la Defraudación Fiscal Equiparada consignada en el 109 V del CFF, siendo que es una misma conducta a la cual se le pretenden aplicar dos figuras delictivas distintas, de modo que el abogado defensor de la causa penal de que se trate, deberá interponer los Recursos correspondientes o el Juicio de Amparo Indirecto, como se comenta en el apartado de Recomendaciones para una Adecuada Defensa de este mismo Capítulo.

Por lo anterior, el Delito en comento, no es propiamente una equiparación, sino es, en todo caso, Delito de Defraudación Fiscal, toda vez que con la Omisión en la Presentación de la Declaración en que se haya Dejado de Pagar la Contribución correspondiente, se actualiza la hipótesis prevista en la norma; pero que sin embargo, adolece de ser específico y competente, motivo por el cual, su tipificación resulta insatisfactoria para efectos penales y es preferible considerar la prevista en el primer párrafo del artículo 108 del CFF, ya comentada.

Sólo por excepción podría aplicarse optativamente esta figura delictiva, que es cuando un contribuyente ha omitido presentar la declaración de un ejercicio por más de doce meses, lo anterior, en base a que la falta de exteriorización de la conducta, impide la exhibición del Engaño, y por consiguiente, la actualización de la norma.

Al respecto, se cita la siguiente Tesis Jurisprudencial:

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV - II Febrero

Tesis: IV. 3o. 54 A

Página: 295

**DEFRAUDACION FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE, CUANDO AUN NO TRANSCURRE EL TERMINO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 109, FRACCION V, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** De una adecuada interpretación de los artículos 10 y 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, confrontados con el 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, permite considerar en principio que, las sociedades mercantiles están obligadas a presentar su declaración una vez que termine su ejercicio fiscal y en el cual se pagaran los impuestos correspondientes a ese ejercicio fiscal de acuerdo con el artículo 11 que establece que serán de doce meses (anual). En segundo lugar, el análisis e interpretación de esas normas, también motivan a considerar que concluido ese ejercicio fiscal, la obligación de presentar la declaración correspondiente nace dentro de los tres meses siguientes, contados a partir del último día del cierre del referido ejercicio fiscal, y, finalmente, que el plazo fatal para estimar que la contribuyente se ubica en la hipótesis de la norma que prevé, el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, fenece a los seis meses contados a partir de aquel día en que la obligación de presentar declaración cesa, esto es el último día del tercer mes a que se refieren los artículos 10 y 58, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de modo que si la negociación mercantil, tiene obligación de presentar su declaración anual, hasta el día último del mes de marzo del siguiente año, entonces, la presentación de tal declaración fuera de ese plazo trae como consecuencia las sanciones administrativas, a que se refieren los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, mas sin embargo, esa omisión de la causante no puede estimarse contraria o infractora del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal, que prevé, el delito de defraudación fiscal equiparable, por no presentarse la declaración por un plazo mayor de seis meses, cuando en la fecha en que las autoridades hacendarias certificaron que la causante no ha concluido aún el plazo de seis meses a que la norma antes mencionada se refiere para la consumación del delito de defraudación fiscal.

#### **TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.**

Amparo en revisión 233/94. Gracia Bortolussi Gasparinni. 1o. de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Hilario Zarazua Galdeano.

Sólo vale la pena aclarar que en virtud de las reformas al Código Fiscal de la Federación, que entraron en vigor a partir del 01 de enero de 1998, el plazo de seis meses para presentar declaración del ejercicio, contado a partir del último día en que se tiene obligación de presentar dicha declaración, cambia a doce meses.

#### **2.5.4.) CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.**

La comisión del Delito de Defraudación Fiscal Equiparada puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

**1.-** Cuando se consigne en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, deducciones falsas.

**2.-** Cuando se consigne en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

**3.-** Cuando las personas físicas que perciban dividendos, honorarios o desarrollen actividades empresariales, consignent en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, egresos superiores a los ingresos declarados y no se compruebe el origen de tal discrepancia conforme a lo establecido en el artículo 75 de la LISR.

**4.-** Cuando se omita enterar a las Autoridades Fiscales, dentro del plazo legal, las cantidades retenidas o recaudadas.

**5.-** Cuando se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

**6.-** Cuando se simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

**7.-** Cuando se omita presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio, dejando de pagar la contribución correspondiente.

## 2.6.) PENAS.

### 2.6.1.) APLICABLES A LA DEFRAUDACION FISCAL, DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA Y DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.

La Sanción por el incumplimiento en el Pago de Contribuciones, puede ser de dos tipos:

a) **Una Sanción Administrativa**, la cual se traduce en una Multa, misma que en ocasiones es hasta del 100% de las Contribuciones Omilidas y Actualizadas; además de sumarse los correspondientes Recargos Moratorios.

1

Por lo tanto, resulta importante referirse a los siguientes conceptos: Actualización, Recargos y Multas.

La *Actualización de Contribuciones* se encuentra establecida en el artículo 17-A del CFF, mismo que dispone:

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

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservarán la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Los *Recargos* se encuentran establecidos en el artículo 21 del CFF, mismo que dispone:

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales...

...Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia...

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente...

...Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de éste Código, por la parte diferida.

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

Los *Multas* se encuentran contenidas en el CFF, en el Título IV: de las Infracciones y de los Delitos, Capítulo I: de las Infracciones, destacando los siguientes artículos:

**Art. 70 CFF.-** La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El monto de las multas que este Capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A de este Código. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses citados.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, el los términos del artículo 17-A de este Código...

**Art. 73 CFF.-** No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considera que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que...

**Art. 74 CFF.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción...

**Art. 75 CFF.-** Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer las multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberá fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente...

Como ejemplo de las características que deben contener las Multas, se analiza el siguiente artículo:

**Art. 76 CFF.- ...Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda...**

Por lo que las características básicas de cualquier multa son: que en ella se establezca un mínimo y un máximo; y, que no importando el parámetro señalado, la autoridad puede acojerse al mínimo, sin necesidad de justificar ello. Lo anterior, fue una rectificación que propuso la SHCP y que se incorporó en el Código señalado en el año de 1997, sobre todo para no seguir perdiendo estos juicios, toda vez que las controversias de este tipo, eran declaradas inconstitucionales, en base a lo siguiente:

El Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, resolvió que:

**MULTAS EXCESIVAS (ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL).** El artículo 22 de la Constitución General construye a la autoridad con determinadas prohibiciones entre las que se encuentra la multa excesiva ... Ahora bien, la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, que contraríen la disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo, por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las contempladas en el artículo 21 Constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 Constitucional(3).

S.J.F. IX Epoca. T. III Tercer T.C. del Cuarto C., abril 1996, p. 418.

**REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.** Tercera Epoca. Año IX. No. 102. Junio de 1996. pp. 239 y 240.

Similar criterio ha sostenido el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, resolviendo que:

(3) Ponce Rivera, Alejandro. El Impacto Patrimonial de las Reformas al Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. de C.V. México, 1997, Pag. 138.

### MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.

De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora facultad para determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación (anterior a 1997, porque se fijaba exclusivamente el 30%). En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se puede tomar en consideración los elementos citados<sup>(4)</sup>.

#### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. VI. 3o. J/4

Amparo directo 478/89 ...  
Amparo directo 375/90 ...  
Amparo directo 404/90 ...  
Amparo directo 34/91 ...  
Amparo directo 221/95 ...

**SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.**  
**SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Y SU GACETA.**  
**NOVENA EPOCA. TOMO III. FEBRERO DE 1996. Pleno, Salas y Tribunales**  
**Colegiados de Circuito. México 1996. pp. 322 y 323.**

Finalmente, se encuentra el siguiente precedente  
Jurisprudencial:

<sup>(4)</sup> Ponce Rivera, Alejandro. Op. Cit. Pag. 140.

**MULTA MINIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE RAZONE SU IMPOSICION NO VIOLA GARANTIAS.** Cuando la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, estima justo imponer la multa mínima contemplada en la ley tributaria aplicable, ello determina que el incumplimiento de los elementos para la individualización de esa sanción pecuniaria, como lo son: la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, etcétera, resulte irrelevante y no cause violación de garantías que amerite la concesión del amparo, toda vez que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor, pero no cuando se aplica la mínima, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una menor de ésta<sup>(5)</sup>.

S.J.F. IX Epoca. T. III. 2o. T.C. del 13o. C., junio 1996, p. 875.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 3a. Epoca. Año IX. No. 105. Septiembre de 1996. p. 95.

Con lo expuesto hasta el momento, puede ponerse un ejemplo de un contribuyente cuya omisión de contribuciones es de \$25,000.00, derivadas del segundo trimestre de 1996, mismas que debieron haberse cubierto en julio del mismo año y que se pagan en junio de 1998:

Factor de Actualización: 1.3715

INPC May. 98	248.1460
INPC Jun. 96	180.9310

Recargos: 55.24% (suma de recargos mensuales desde julio de 1996 hasta junio de 1998)

25,000.00	Contribución Omitida
* 1.3715	Factor de Actualización
= 34,288.00	Contribución Omitida Actualizada
* 55.24%	Tasa de Recargos
= 53,229.00	Contribución Omitida, Actualizada y con Recargos
+ 34,288.00	Multa, que puede ser hasta del 100% de la Cont. Act.*
= \$87,517.00	Total a Pagar (3.5 veces el Crédito Fiscal)

\* Multa establecida en el artículo 76 II del CFF.

(5) Ponce Rivera, Alejandro. *Ibidem.*

h) Una Sanción Penal, consistente en la Pérdida de la Libertad, como se indica a continuación:

DEFRAUDACION FISCAL	MONTO DEFRAUDADO		PENA APLICABLE	
	DE	HASTA	DE	HASTA
<i>SIMPLE</i>	0.01	500,000.00	3 MESES	2 AÑOS
<i>SIMPLE</i>	500,000.00	750,000.00	2 AÑOS	5 AÑOS
<i>SIMPLE</i>	750,000.00	EN ADELANTE	3 AÑOS	9 AÑOS
<i>SIMPLE</i>	INCUANTIFICABLE		3 MESES	6 AÑOS
<i>CALIFICADA</i>	0.01	500,000.00	4.5 MESES	3 AÑOS
<i>CALIFICADA</i>	500,000.00	750,000.00	3 AÑOS	7.5 AÑOS
<i>CALIFICADA</i>	750,000.00	EN ADELANTE	4.5 AÑOS	13.5 AÑOS
<i>CALIFICADA</i>	INCUANTIFICABLE		4.5 MESES	9 AÑOS

La Defraudación Fiscal Equiparada, prevista en el artículo 109 del CFF, señala que las penas aplicables para ella, serán las mismas que las aplicables al Delito de Defraudación Fiscal.

También resulta importante destacar que para incurrir en los Delitos de Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, deben considerarse los montos de las contribuciones defraudadas en un mismo Ejercicio, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones, excepto cuando se trate de Pagos Provisionales (art. 108 último párrafo del CFF). Lo anterior, significa que se tomarán en cuenta todas las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones y, sólo se aplicará al delincuente una pena, que será la correspondiente al monto de todas las contribuciones defraudadas en ese ejercicio.

Del mismo modo, debe apuntarse que las cantidades establecidas en este Capítulo, que es: De los Delitos, deberán actualizarse conforme a la siguiente disposición fiscal:

**Art. 92 CFF.- ...El monto de las cantidades establecidas en este Capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el que se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.**

Respecto a las Penas, vale la pena citar las siguientes Tesis Jurisprudenciales:

**Sexta Epoca**

**Instancia: Primera Sala**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: XXII, Segunda Parte**

**Página: 147**

**PENA, INDIVIDUALIZACION DE LA (DELITOS FISCALES).** Para la individualización de las penas debió haberse atendido, única y exclusivamente, a las condiciones objetivas de comisión del hecho y las subjetivas propias del procesado, pero nunca a una situación extraña como era el que las autoridades fiscales hubiesen impuesto una crecida multa, por infracciones de la misma naturaleza fiscal.

**Amparo directo 3636/53. Pelayo Fernández Zamudio. 21 de abril de 1959. 5 votos.**

**Ponente: Luis Chico Goerne.**

**Sostiene La Misma Tesis:**

**Amparo directo 4782/53. Adolfo Gil Alarcon. 21 de abril de 1959. 5 votos.**

**Quinta Epoca**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: XIX**

**Página: 716**

**DELITOS FISCALES.** No es exacto que los procedimientos administrativos y judiciales puedan ser independientes, cuando se trata de un delito fiscal, puesto que los derechos y las penas pecuniarias que de esos delitos se derivan, no puede cobrarlos la autoridad administrativa, sin que la judicial haya declarado previamente la existencia del delito; pues el cobro de las responsabilidades no pueden hacerlo las autoridades administrativas, sin justificar la existencia del delito, ante la autoridad judicial, y sin que ésta dicte su fallo.

**TOMO XIX, Pag. 716. Roca Romulo C.- 15 de octubre de 1926.- Nueve votos.**

## 2.6.2.) CASOS EN LOS QUE NO SE FORMULA QUERRELLA.

**Art. 108 CFF.- ...No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y 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...**

Por lo tanto, es importante enterar ESPONTANEAMENTE las contribuciones omitidas, o en su caso, subsanar el beneficio indebido, aun a pesar de que éstos se realicen en forma EXTEMPORANEA, pero siempre antes de que la Autoridad Fiscal descubra la omisión o el beneficio comentados, de conformidad con los supuestos establecidos en las tres fracciones del artículo 73 del CFF; ya que en caso contrario, se podrán aplicar las multas a que se refiere el artículo 76 del referido Código o las correspondientes para cada caso, y que en síntesis, serán del 50% de las contribuciones omitidas y actualizadas, cuando se paguen con sus accesorios, antes de la notificación de la resolución emitida por las Autoridades Fiscales en la que se determine el monto de las contribuciones omitidas, y del 70% al 100% de las contribuciones omitidas y actualizadas, así como de sus accesorios, en los demás casos. A pesar de las sanciones administrativas señaladas, cabe destacar que cuando la omisión o el beneficio mencionados NO SON ESPONTANEOS, el derecho de la SHCP para formular Querrela, queda a salvo, toda vez que los posibles hechos constitutivos del delito fiscal, pudieron haber sido actualizados y presuntamente descubiertos, desde el momento en que las Autoridades Fiscales, emplearon las Facultades de Comprobación previstas en el artículo 42 del CFF.

Ahora bien, por lo delicado e importante de la Querrela, resulta imprescindible hacer algunas anotaciones, por lo que en principio, se efectúa la transcripción del artículo que la contiene, y en seguida, se comentan los aspectos más relevantes:

Art. 92 del CFF.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. Formule *querrela*, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.
- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

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

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

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

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquiera otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

El monto de las cantidades establecidas en este Capítulo, se actualizarán en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

En principio, el primer párrafo del anterior artículo, hace mención a que: **Para proceder penalmente por los delitos fiscales...**, siendo que en realidad debe hablarse de Requisitos de Procedibilidad, es decir, Requisitos para iniciar el procedimiento, permitiendo la actuación del Ministerio Público, a efecto de conocer los posibles hechos calificados como delitos; toda vez que el Representante Social puede actuar y no consignar, motivo por el cual, imposibilita el Proceder Penalmente. Ahora bien, dicho Ministerio Público, en la práctica, puede actuar por su propia cuenta y en base a la Denuncia de cualquier sujeto, sin embargo, éste no podrá consignar sino hasta que la SHCP, formule la correspondiente Querrela. Al respecto, cabe citar las siguientes Tesis Jurisprudenciales:

**Séptima Epoca**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: 199 - 204 Sexta Parte**

**Página: 136**

**QUERRELLA EN DELITOS PREVISTOS POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ES UN REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD, PREVIO AL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL, Y NO AL INICIO DE LA AVERIGUACION.** Es inexacto que la querrela de que habla el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, como requisito de procedibilidad, deba ser previa al inicio de la averiguación, y no solamente al ejercicio de la acción penal, puesto que tal circunstancia no se advierte de la lectura del numeral citado, máxime si es de la propia averiguación previa de donde surgen los datos necesarios para estimar acreditada la existencia de hechos delictuosos previstos por los artículos 102, fracciones I y II, y 105, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, y presumir la responsabilidad del inculpado en su comisión, por lo que, siendo la querrela tan sólo el requisito necesario para proceder en contra del inculpado ante el órgano jurisdiccional, y estando satisfecho tal requisito, es claro que la orden de aprehensión dictada no resulta violatoria de garantías en su perjuicio, sin que sea atendible lo que se alegue acerca de que sin querrela no hay averiguación, pues la averiguación existe y lo que no se puede es proceder contra quienes resulten presuntos responsables, sin la querrela mencionada.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL TERCER CIRCUITO.**

**Amparo en revisión 614/84. Ismael Morfín Orozco. 14 de agosto de 1985. Unanimidad de votos. Ponente: José, Antonio Llanos Duarte.**

**Novena Epoca**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**

**Tomo: III, Marzo de 1996**

**Tesis: VI. 2o. 48 P**

**Página: 954**

**INFORMACION PROPORCIONADA POR UN TERCERO A LOS VISITADORES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. ES VALIDO BASARSE EN ELLA, PARA DICTAR UN AUTO DE FORMAL PRISION POR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 180 del Código Federal de Procedimientos Penales, para la comprobación de los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad del inculpado, el Ministerio Público y los tribunales gozan de la acción más amplia para emplear los medios de investigación que estimen conducentes aunque no se mencionen en la ley, siempre y cuando dichos medios no sean contrarios a derecho, por lo que si en el auto de formal prisión el Juez responsable se basó en la información dada por un tercero a través de documentos proporcionados a los visitadores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dichas pruebas sí son aptas para acreditar el tipo penal de defraudación fiscal.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.**

Amparo en revisión 332/95. Antonio Rosette López. 10 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Por otro lado, resulta indispensable comentar los siguientes conceptos:

DENUNCIA	QUERELLA
Es la narración de hechos considerados como delictuosos, presentada ante el Representante Social y efectuada por cualquier persona, en razón a que dicha conducta ofende a la Sociedad.	Es la narración de hechos considerados como delictuosos, presentada ante el Representante Social y efectuada por el Ofendido, pudiendo éste otorgar el perdón.

Por su parte, destaca el siguiente artículo:

**Art. 120 del CFPP.-** No se admitirá intervención de apoderado jurídico para la presentación de denuncias, salvo en el caso de personas morales que podrán actuar por conducto de apoderado general para pleitos y cobranzas. Las querellas formuladas en representación de personas morales, se admitirán cuando el apoderado tenga un poder general para pleitos y cobranzas, con cláusula especial para formular querellas, sin que sean necesarios acuerdo o ratificación del...

Por lo que, en base a los conceptos referidos, en relación con la primera parte del artículo 92 del CFF y del 120 del CFPP, se concluye:

a) La Denuncia puede ser presentada por cualquier persona, no siendo facultad exclusiva del apoderado legal, o en su caso, del Procurador Fiscal de la Federación.

b) La Querrela puede ser presentada exclusivamente por el Ofendido, encontrándose el Procurador Fiscal de la Federación, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 III del Reglamento Interior de la SHCP, IMPEDIDO para Querrellarse, en virtud de que dicho Procurador, en realidad no es el Sujeto Ofendido, ya que en todo caso, la Sociedad sería la Ofendida por tratarse de Recursos de la Nación. Por otro lado, técnicamente, el citado Procurador, en su carácter de apoderado, también está limitado para Querrellarse en nombre y por cuenta de la SHCP, ya que ésta es un Organó de Estado y no una Persona Moral.

Sexta Epoca

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CXXVII, Segunda Parte

Página: 12

**DEFRAUDACION FISCAL, FACULTADES DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION EN MATERIA DE PERJUICIO O POSIBILIDAD DEL MISMO EN EL DELITO DE.** A la Secretaria de Hacienda y Crédito Público está reservada la facultad de declarar que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, para hacer procedente la acción penal tratándose de defraudación fiscal, de acuerdo con el artículo 274 del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en 1939; y en atención a la fracción XI del artículo 4o. de la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, tal declaración de perjuicio o de posibilidad de perjuicio corresponde a la procuraduría fiscal mencionada. Amparo directo 1917/65. Antonio y Alberto Vega Díaz. 11 de enero de 1968. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera.

En base a lo expuesto, la figura jurídica correcta debe ser la Denuncia, debido a lo señalado y a que resulta lógico que cualquier persona que tenga conocimiento de posibles hechos constitutivos de delitos, siendo en el caso particular de carácter fiscal, podrá estar en aptitud de incentivar al Ministerio Público, a efecto de que éste, comience la investigación y pueda consignar ante el Juez Penal; máxime, tratándose de Recursos Públicos o de la Sociedad.

En cuanto al segundo párrafo del artículo 92 del CFF, referente a que: **En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal,** cabe destacar que este concepto jurídico, parte del principio jurídico de que cuando no se necesita Querrela, el procedimiento puede iniciarse con la Denuncia.

En cuanto al tercer párrafo del artículo 92 del CFF, referente a QUE: Los procesos por lo delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera, cabe destacar:

En primer lugar, resulta evidente que con esta norma no se persigue, en primera instancia, la readaptación y el castigo ejemplar al sujeto activo, sino que en realidad se persigue un fin económico, utilizando para ello, al Derecho Penal. Ahora que, en ningún momento están encontradas la vía Administrativa de la Penal, tal como a continuación se comenta:

#### Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV - Febrero

Tesis: VI. 2o. 385 P

Página: 147

**DEFRAUDACION FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCION QUE DETERMINA EL CREDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE.** El hecho de que una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, declare la nulidad del crédito fiscal determinado a cargo de una persona moral, es insuficiente para que el juez que conoce de la causa penal que se sigue en contra de su representante legal, por el delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, declare probado el incidente de desvanecimiento de datos, promovido por el inculpado con apoyo únicamente en aquella resolución; máxime si la nulidad se hizo depender de una violación formal, pues ello implica que la reposición del procedimiento de comprobación fiscal ordenada, es sólo para determinados efectos; y sobre todo si el auto de formal prisión dictado en contra del quejoso, se apoyó en diversos datos que demuestran la conducta delictiva de referencia. Asimismo, porque la citada disposición no establece como elemento del delito de defraudación fiscal, la existencia de una determinación del crédito fiscal en cantidad líquida, sino que señala que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 461/94. Jorge Galdino Niño de Rivera Velázquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José, Mario Machorro Castillo.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XII - Agosto

Página: 404

**DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCION AUTORIZADA POR EL CODIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR.** Aun cuando el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación autoriza al contribuyente a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación fiscal, con independencia de la situación penal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los artículos 70 y 94 del propio ordenamiento legal en cita.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Amparo directo 318/93. Luis Pérez Aguilar. 9 de junio de 1993. Unanimidad de votos.

Ponente: José, Angel Mandujano Gordillo. Secretaria: Julieta María Elena Carrasco.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: V Segunda Parte - 1

Página: 115

**AVERIGUACION PREVIA EN DELITOS DE NATURALEZA FISCAL. EL RECURSO DE INCONFORMIDAD NO LA OBSTACULIZA.** Si bien es cierto que los hechos en revisión versan sobre un delito de naturaleza fiscal, en cuya investigación el quejoso interpuso el recurso de inconformidad, el que inclusive hizo valer de acuerdo al procedimiento administrativo de esa materia; ante ello, cabe decir que la tramitación de ese medio de impugnación, legalmente no constituye un impedimento hacia la investigación penal de los acontecimientos ni, menos aún, la de su clasificación delictiva; al versar esos aspectos de ámbitos materiales distintos y autónomos entre sí.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 164/90. Gustavo Eugenio Juárez Banuet. 30 de mayo de 1990.

Unanimidad de votos. Ponente: J. Jesús Duarte Cano. Secretario: A. Enrique Escobar Angeles.

En segundo lugar, los requisitos para la petición de Sobreseimiento son dos:

- ⇒ Que el Crédito Fiscal y sus Accesorios, se encuentren totalmente cubiertos.
- ⇒ Que el Crédito Fiscal y sus Accesorios, se encuentren totalmente garantizados.

En estas condiciones, la SHCP, discrecionalmente, puede solicitar el Sobreseimiento. Aquí vale la pena establecer dos cuestiones: en principio, que en ningún régimen jurídico debe aceptarse el Libre Capricho, por lo que no es aceptable el hecho de que la citada Secretaría, esté en condiciones de solicitar el Sobreseimiento, una vez que los requisitos han sido satisfechos, en ese sentido, la petición debiese solicitarse Forzosamente; pero por otro lado, la situación de haber cubierto los Créditos Fiscales y sus Accesorios, en ningún modo, significa no haber cometido el delito, y por ende, no hacerse acreedor a las correspondientes penas.

En tercer lugar, el Pago o la Garantía referidos, y por consiguiente, la solicitud de Sobreseimiento, deben realizarse antes de que el Ministerio Público formule sus Conclusiones en la Causa Penal.

En cuarto lugar, la solicitud de Sobreseimiento, debe formularla el Procurador Fiscal de la Federación, en su carácter de Representante de la SHCP en asuntos penales, ante el Ministerio Público, a efecto de que éste promueva ante el Juez Penal, toda vez que la Secretaría, no es parte en el proceso penal.

En quinto lugar, el Sobreseimiento realizado por el Ministerio Público ante el Organo Jurisdiccional, se lleva a cabo mediante el Desistimiento de la Acción, mismo que tiene el efecto de impedir la prosecución de la acción procesal penal, es decir, se extingue el proceso penal, quedando el inculpado en absoluta libertad.

## 2.7.) RECOMENDACIONES PARA UNA ADECUADA DEFENSA.

### 2.7.1.) DISPOSICIONES LEGALES EN FAVOR DEL PRESUNTO RESPONSABLE

**a)** Garantías Constitucionales establecidas en los artículos 13 en relación con el 17, que en su parte relativa dicen:

**Art. 13.-** Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales...

**Art. 17.-** ...Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales...

Estas Garantías ofrecen, conjuntamente, Seguridad Jurídica a los Individuos, toda vez que se garantiza que nadie podrá ser juzgado por leyes exclusivas, o bien, por tribunales creados sólo para juzgar a una persona; es por ello, que al Estado se le atribuye la función de administrar justicia en los términos que dispongan las leyes.

**b)** Garantía Constitucional establecida en el artículo 14, que en su parte relativa dice: ...Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho...

Esta Garantía ofrece Seguridad Jurídica a los Individuos, al reconocer el Principio de Presunción de Inocencia, nacido en Francia en 1948, en la "Declaración Universal de los Derechos del Hombre", en la que se hace referencia a que: **Se presume inocente a toda persona acusada de un acto delictivo hasta que su culpabilidad haya sido legalmente establecida en el curso de un proceso público, donde se le haya asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.**

**c)** Garantía Constitucional establecida en el artículo 14, que en su parte relativa dice: ...En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate...

Esta Garantía ofrece Seguridad Jurídica a los Individuos, al reconocer el Principio de Exacta Aplicación de la Ley Penal, que establece que: “No hay delito sin ley”. Lo que significa que no habrá delito si la conducta no se adecua exactamente al tipo penal descrito en la norma, por lo que se limitan las arbitrariedades de las autoridades al intentar aplicar una lógica ampliada, buscando con ello, tipificar una conducta no decretada por la ley, motivo por el cual, se brinda Seguridad Jurídica al Individuo.

**d)** Garantías Constitucionales establecidas en los artículos 16 en relación con el 19, que en su parte relativa dicen:

**Art. 16.-** ...No podrá librarse *orden de aprehensión* sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los *elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado* ...

**Art. 19.-** Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del término de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un *auto de formal prisión* y siempre que de lo actuado aparezcan datos suficientes que acrediten los *elementos del tipo penal del delito que se impute al detenido y hagan probable la responsabilidad de éste* ...

Estas Garantías ofrecen Seguridad Jurídica a los Individuos, al establecer como requisito de procedibilidad, tanto de la Orden de Aprehensión como del Auto de Formal Prisión, que se acrediten: los Elementos del Tipo Penal y la Probable Responsabilidad.

Por lo tanto, primero se requiere que el M.P. pueda consignar, y posteriormente, que el Juez pueda dictar Auto de Formal Prisión; lo anterior, con base en los Elementos del Tipo Penal y la Probable Responsabilidad del Inculcado, de conformidad con el siguiente artículo:

**Art. 168 CFPP.-** El Ministerio Público acreditará los elementos del tipo penal del delito de que se trate y la probable responsabilidad del inculcado como base del ejercicio de la acción; y la autoridad judicial, a su vez, examinará si ambos requisitos están acreditados en autos. Dichos elementos son los siguientes:

- I. La existencia de la correspondiente acción u omisión y de la lesión o, en su caso, el peligro a que ha sido expuesto el bien jurídico protegido;
- II. La forma de intervención de los sujetos activos; y
- III. La realización dolosa o culposa de la acción u omisión.

Así mismo, se acreditarán, si el tipo lo requiere: a) las calidades del sujeto activo y del pasivo; b) el resultado y su atribuibilidad a la acción u omisión; c) el objeto material; d) los medios utilizados; e) las circunstancias de lugar, tiempo, modo y ocasión; f) los elementos normativos; g) los elementos subjetivos específicos y h) las demás circunstancias que la ley prevea.

Para resolver sobre la probable responsabilidad del inculpado, la autoridad deberá constatar si no existe acreditada en favor de aquel alguna causa de licitud y que obren datos suficientes para acreditar su probable culpabilidad.

Los elementos del tipo penal de que se trate y la probable responsabilidad se acreditará por cualquier medio probatorio que señale la ley.

En cuanto a los Elementos del Tipo Penal, cabe resaltar el Principio de Exclusión, dispuesto en el siguiente artículo:

**Art. 15 CPDF.-** El delito se excluye cuando:

II. Falte alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate...

Por lo que, si faltare cualquiera de los elementos del tipo penal, el delito no se actualiza y será causa de sobreseimiento del juicio. Por su parte, la Probable Responsabilidad se convierte en Plena, hasta el momento en que la Sentencia queda firme y es condenatoria.

**e)** Garantías Constitucionales establecidas en el artículo 20, pero sobre todo, la contenida en la primera fracción, misma que a continuación se comenta:

**Art. 20.-** En todo proceso del orden penal, tendrá el inculpado las siguientes garantías:

*I. Inmediatamente que lo solicite, el juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución, siempre y cuando no se trate de delitos en que, por su gravedad, la ley expresamente prohíba conceder este beneficio.* En caso de delitos no graves, a solicitud del Ministerio Público, el juez podrá negar la libertad provisional, cuando el inculpado haya sido condenado con anterioridad, por algún delito calificado como grave por la ley, o cuando el Ministerio Público aporte elementos al juez para establecer que la libertad del inculpado representa, por su conducta precedente o por las circunstancias y características del delito cometido, un riesgo para el ofendido o para la sociedad.

*El monto y la forma de caución que se fije, deberán ser asequibles para el inculpado. En circunstancias que la ley determine, la autoridad judicial podrá modificar el monto de la caución. Para resolver sobre la forma y monto de la caución, el juez deberá tomar en cuenta la naturaleza, modalidades y circunstancias del delito; las características del inculpado y la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones procesales a su cargo; los daños y perjuicios causados al ofendido; así como la sanción pecuniaria que, en su caso, pueda imponerse al inculpado.*

La ley determinará los casos graves en los cuales el juez podrá revocar la libertad provisional.

Por su parte, el Código Federal de Procedimientos Penales, dispone:

**Art. 399 CFPP.-** Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:

- I. Que *garantice* el monto estimado de la reparación del daño...
- II. Que *garantice* las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponérsele.
- III. Que *caucione* el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso.
- IV. Que *no se trate de alguno de los delitos señalados como graves* en el párrafo último del artículo 194.

La caución a que se refiere la fracción III y las garantías a que se refieren las fracciones I y II, podrán consistir en depósito en efectivo, fianza, prenda, hipoteca o fideicomiso formalmente constituido.

**Art. 402 del CFPP.-** El monto de la caución relacionada con la fracción tercera del artículo 399 deberá ser *asequible* para el inculpado y se fijará tomando en cuenta:

- I. Los antecedentes del inculpado;
- II. La gravedad y circunstancias del delito imputado;
- III. El mayor o menor interés que pueda tener el inculpado en substraerse a la acción de la justicia;
- IV. Las condiciones económicas del inculpado, y
- V. La naturaleza de la garantía que se ofrezca.

Art. 194 CFPP.- ...Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importantes valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los siguientes artículos del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal: homicidio por culpa grave, previsto en el artículo 60 tercer párrafo; traición a la patria, previsto en los artículos 123, 124, 125, 126; espionaje, previsto en los artículos 127 y 128; terrorismo, previsto en el artículo 139 párrafo primero; sabotaje, previsto en el artículo 140 párrafo primero así como los previstos en los artículos 142 párrafo segundo y 145; piratería, previsto en los artículos 146 y 147; genocidio, previsto en el artículo 149 bis; evasión de presos, previsto en los artículos 150 y 152; ataques a las vías de comunicación, previsto en los artículos 168 y 170; uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo, previsto en el artículo 172 bis párrafo tercero; contra la salud, previsto en los artículos 194, 195 párrafo primero, 195 bis, excepto cuando se trate de los casos previstos en las dos primeras líneas horizontales de las tablas contenidas en el apéndice I, 196 bis, 197 párrafo primero y 198 parte primera del párrafo tercero; corrupción de menores, previsto en el artículo 201; trata de personas, previsto en el artículo 205 segundo párrafo; explotación del cuerpo de un menor de edad por medio del comercio carnal, previsto en el artículo 208; falsificación y alteración de moneda, previsto en los artículos 234, 236 y 237; de violación, previsto en los artículos 265, 266 y 266 bis; asalto en carreteras o caminos, previsto en el artículo 286 segundo párrafo; homicidio, previsto en los artículos 302 con relación al 307, 313, 315, 315 bis, 320 y 323; de secuestro, previsto en el artículo 366 exceptuando el párrafo antepenúltimo; robo calificado, previsto en el artículo 367 en relación con el 370 párrafos segundo y tercero, cuando se realice en cualquiera de las circunstancias señaladas en los artículos 372, 381 fracciones VIII, IX y X, 381 bis; robo, previsto en el artículo 371 párrafo último; extorsión, previsto en el artículo 390; y operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 bis; así como los previstos en los artículos 83 fracción III, 83 bis exceptuando sables, bayonetas y lanzas, y 84 de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos; tortura, previsto en los artículos 3 y 5 de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar la Tortura; el de tráfico de indocumentados, previsto en el artículo 138 de la Ley General de Población, y los previstos en los artículos 104 fracciones II y III último párrafo y 105 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación, se establece:

Art. 104 del CFF.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o las cuotas compensatorias omitidas, excede de N\$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de N\$150,000.00.

III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

**Art. 105 del CFF.-** Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

**IV. Tenga mercancías de tráfico prohibido.**

El mismo Código Fiscal de la Federación, dispone:

**Art. 92 Cuarto Párrafo del CFF.-** ...En los delitos fiscales que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las *contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos*, que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueve la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

**Art. 92 Quinto Párrafo del CFF.-** ...En caso de que el inculpado hubiere pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

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

De acuerdo a los anteriores fundamentos de Derecho, se deduce que, en términos generales, la Libertad Provisional Bajo Caución, deberá ser concedida al presunto responsable del Delito de Defraudación Fiscal, en virtud de lo expuesto y de los siguientes razonamientos:

Constitucionalmente, el inculpado del Delito de Defraudación Fiscal, tiene derecho, sin importar el monto de lo defraudado y siempre que lo solicite, a disfrutar, inmediatamente, de la Libertad Provisional Bajo Caución, debiendo cumplir con:

♣ Caucionar ante el Juez Penal Federal, el monto que éste fije, debiendo ser accesible para el inculpado y tomando en consideración las circunstancias especiales del caso, de conformidad con el artículo 20 I segundo párrafo de la Constitución, en relación con el artículo 402 del CFFP.

Sin embargo, las Leyes Secundarias, parecieran superar el espíritu del Constituyente, precisamente en lo referente al Monto establecido para beneficiarse de la Libertad Provisional, porque para ella, se requiere Garantizar (asegura el cumplimiento de las obligaciones) el monto estimado de la reparación del daño y las sanciones pecuniarias que en su caso pudieran imponerse al inculpado, así como Caucionar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo (asegurar que el procesado no se evadirá de la acción de la justicia), atendiendo para ello, a las tres primeras fracciones del artículo 399 del CFPP. Lo anterior, tiene relación con lo dispuesto por el artículo 92 Cuarto Párrafo del CFF, que en su parte relativa, establece que la Caución comprende tanto el daño o perjuicio estimado por la propia SHCP, así como las Contribuciones Adeudadas, su Actualización y Recargos, y sin que dicha Caución sustituya a la Garantía del Interés Fiscal; además, la multicitada Caución podrá reducirse hasta en un 50%, siempre que se haya Pagado o Garantizado el Interés Fiscal a entera satisfacción de la SHCP, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 92 Quinto Párrafo del CFF.

Por lo tanto, la Constitución, en su artículo 20 I Segundo Párrafo, da la pauta para otorgar la Libertad Provisional bajo Caución, debiendo ser ésta accesible para el inculpado y tomando en cuenta todas las circunstancias del caso; siendo el anterior el marco jurídico que es regulado en el mismo sentido por el artículo 402 del CFPP.

Por su parte, el espíritu de las Leyes Secundarias señaladas con los numerales 399 I II III del CFPP y 92 cuarto párrafo del CFF, transgreden la Constitución por obstaculizar la accesibilidad a la Libertad Provisional comentada y eximir la consideración de las causas especiales del caso, exigiendo mayores requisitos de los comentados. Además, se contradicen dichas Leyes Secundarias entre ellas, ya que el propio CFF en su artículo 94, prohíbe al Juez Penal, imponer Sanciones Pecuniarias en los Delitos Fiscales. Por lo tanto, se concluye que las Leyes Secundarias están encontradas con la Constitución: artículo 399 I II III del CFPP y artículo 92 cuarto párrafo del CFF, en contraposición con el artículo 20 I Constitucional y con el artículo 402 del CFPP, en cuanto al Monto de la Caución; así como entre ellas mismas: artículo 399 I II III del CFPP y artículo 92 cuarto párrafo del CFF, en contraposición con el artículo 94 del CFF, en cuanto a la Sanción Pecuniaria.

✦ No tratarse de Delitos Graves en los que expresamente la ley prohíba conceder dicha Libertad, mismos que se refieren en el artículo 399 IV del CFPP y que se describen en el artículo 194 del mismo ordenamiento legal invocado, y que al decir del mismo, no comprenden al delito que nos ocupa, tomando sólo en consideración los artículos 104 y 105 del CFF, mismos que hacen mención al Delito de Contrabando; por lo que, el Delito de Defraudación Fiscal, no es considerado como Grave, razón por la cual, se cumple el segundo requisito para poder acceder al beneficio de la Libertad Provisional.

Es importante resaltar el hecho de que la citada Libertad podrá revocarse cuando el procesado incumpla en forma grave con cualesquiera de las obligaciones impuestas al mismo, de acuerdo con el último párrafo del artículo 20 Constitucional, en relación con el segundo párrafo del artículo 411 y del 412 del CFPP.

También es importante destacar que la Libertad Provisional Bajo Caución, debe ser otorgada en forma inmediata, de acuerdo a lo siguiente:

**Art. 128 CFPP.-** Cuando el inculpado fuese detenido o se presentare voluntariamente ante el Ministerio Público Federal, se procederá de inmediato en la siguiente forma:

**III. Se le harán saber los derechos que le otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, particularmente en la Averiguación Previa, de los siguientes:**

**f) Que se le conceda, inmediatamente que lo solicite, su libertad provisional bajo caución, conforme a lo dispuesto por la fracción I del artículo 20 de la Constitución y en los términos del párrafo segundo del artículo 135 de este Código.**

Por otro lado, hay que hacer notar que la Libertad Provisional Bajo Caución, tiene la enorme ventaja de que el Presunto Responsable por el Delito de Defraudación Fiscal, tendrá la posibilidad de defenderse fuera de prisión, lo cual, cambia completamente el panorama de dicho presunto responsable.

Los efectos de la Libertad Provisional Bajo Caución cesan cuando queda firme la Sentencia Definitiva, pudiendo concederse la Libertad Definitiva al Contribuyente, así como la devolución de la caución; o bien, decretarse la Condena al mismo, debiendo el inculpado ingresar a prisión.

También vale la pena destacar que la Garantía del Interés Fiscal es completamente diferente al monto de la Caución, toda vez que la primera de ellas se otorga ante la SHCP para Garantizar el Interés Fiscal, mismo que se compone de: *Contribuciones Adeudadas, Actualización, Recargos Moratorios y Multas*, y que en un momento dado, sirve para reducir la Caución hasta en un 50%, así como para Suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por lo que, independientemente de que el inculcado obtenga o no su Libertad Provisional Bajo Caución, si no se ha Garantizado el Interés Fiscal, el Procedimiento Administrativo de Ejecución continuará hasta donde alcancen los bienes del contribuyente. Y por lo que se refiere a la Caución, ésta se otorga ante el Juez Penal Federal, respecto de las *Contribuciones Adeudadas, Actualizaciones y Recargos Moratorios* (con las salvedades anotadas en párrafos anteriores), para obtener la Libertad Provisional Bajo Caución y defenderse fuera de prisión; por lo tanto, no es justificable la negación de un Juez Penal Federal, de otorgar la Libertad en comento, argumentando que no se ha Garantizado el Interés Fiscal, pues como se ha dicho, el no haber Garantizado dicho Interés, sólo perjudica al presunto responsable, en no poder Reducir el Monto de la Caución y tampoco poder Suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En cuanto a la Garantía del Interés Fiscal, otorgada ante la SHCP, se refiere el siguiente artículo:

**Art. 141 CFF (antepenúltimo y penúltimo párrafos).**- ...La *garantía* deberá comprender, además de las *contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados (recargos y multas)*, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar ese periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes...

En cuanto a la Caución referida con antelación y otorgada ante el Juez Penal Federal, debe recordarse que sirve para Garantizar que el inculcado no se va a sustraer de la acción penal ejercida en su contra, pues en caso de hacerlo, dicha Caución se hará efectiva en favor de la Autoridad Fiscal. Al respecto, se encuentran los siguientes artículos:

**Art. 414 CFPP.-** En los casos de las fracciones I y VII del artículo 412 se mandará reaprender al inculcado y la *caución se hará efectiva*, a cuyo efecto el tribunal enviará el certificado de depósito o el testimonio de la hipoteca a la *autoridad fiscal* para su cobro...

**Art. 412 CFPP.-** Cuando el inculcado haya garantizado por sí mismo su libertad con depósito, prenda, hipoteca o fideicomiso, aquélla se le revocará en los casos siguientes:

I. Cuando desobedeciere, sin causa justa y comprobada, las órdenes legítimas del tribunal que conozca de su asunto, o no efectúe las exhibiciones dentro de los plazos fijados por el tribunal, en caso de haberse autorizado a efectuar el depósito en parcialidades.

VII. Cuando el inculcado no cumpla con alguna de las obligaciones a que se refiere el artículo 411.

En cuanto a la desobediencia de las obligaciones a que está sujeto el inculcado, éstas se refieren en:

**Art. 411 CFPP.-** Al notificarse al inculcado el auto que le conceda la libertad caucional, se le hará saber que contrae las siguientes obligaciones: presentarse ante el tribunal que conozca de su caso los días fijos que se estime convenientes señalarle y cuantas veces sea citado o requerido para ello; comunicar al mismo tribunal los cambios de domicilio que tuviere, y no ausentarse del lugar sin permiso del citado tribunal, el que no se lo podrá conceder por tiempo mayor de un mes.

También se le harán saber las causas de revocación de la libertad caucional...

Por lo tanto, en el artículo 141 del CFF, se contienen los parámetros de la Garantía del Interés Fiscal, la cual sirve de base para emitir su liquidación y ofrecerla al juez penal para que éste fije la caución (con las salvedades que se han mencionado). Por lo que respecta al CFPP, en sus artículos 414, 412 y 411, se refieren al caso en que la Caución se hace efectiva en favor de la Autoridad Fiscal, básicamente por la desobediencia de ordenes, como por ejemplo, no presentarse al tribunal cuando se esté obligado a ello.

Concluyendo, la Garantía del Interés Fiscal asegura a la SHCP, para que en caso de que la Sentencia Firme sea adversa al contribuyente, o bien, que dicho contribuyente desobedezca ordenes judiciales, el Crédito Fiscal quede cubierto con ella, además, para reducir el monto de la Caución otorgada ante el Juez Penal Federal y de tener el efecto de Suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución; en tanto que la Caución, otorgada ante un Juez Penal Federal, busca obtener la Libertad Provisional Bajo Caución del inculcado, para poder llevar el proceso que se sigue en su contra, fuera de prisión.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Marzo de 1996

Tesis: I. 1o. P.2 P

Página: 916

**DELITOS FISCALES. LA AUTORIDAD JUDICIAL NO DEBE IMPONER PENA PECUNIARIA, TRATÁNDOSE DE.** Tratándose de delitos fiscales, la autoridad judicial está impedida legalmente para imponer sanciones pecuniarias, lo cual compete única y exclusivamente a las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, sin que ello afecte al procedimiento penal, de acuerdo a lo que establece el artículo 94 del Código Fiscal.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo directo 1805/94. Samuel Wigisser Karpul. 14 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos E. Rueda Dávila. Secretario: Manuel Caravantes Sánchez.

Séptima Epoca

Instancia: Primera Sala

Fuente: Informes

Tomo: Informe 1969, Parte II

Página: 60

**REPARACION DEL DAÑO. NO PROCEDE EN DELITOS FISCALES.** De acuerdo con lo que establecía el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación derogado, no procede la reparación del daño en delitos del orden Fiscal, ya que las autoridades administrativas estaban facultadas para hacer efectivos los impuestos aludidos, y conforme al artículo 44 del Código Fiscal en vigor, igualmente determina que en esta clase de infracciones, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, siendo las autoridades administrativas las que se encargaran, con arreglo a las leyes fiscales, de hacer efectivos los impuestos que se omitan. Consecuentemente, la sentencia que condena por ese concepto, es violatoria de garantías y debe concederse la protección constitucional.

Amparo directo 6250/68. Gabriel Elizarraras González. 17 de enero de 1969. 5 votos. Ponente: Mario G. Rebolledo

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Marzo de 1997

Tesis: XIX. 2o. J/8

Página: 746

**SUSTITUCION DE LA PENA DE PRISION, TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES.** En términos de lo dispuesto en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, para que proceda la condena condicional, la sustitución de la pena o cualquier otro beneficio respecto de los delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal Federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ahora bien, cuando en los autos del proceso penal relativo existen constancias que acreditan fehacientemente la existencia de un embargo precautorio o aseguramiento de bienes bastantes en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este tribunal estima que la negativa del beneficio en favor del sentenciado fundada en tal precepto y en el hecho de que la autoridad hacendaria no ha emitido una declaratoria sobre el extremo inicialmente apuntado, resulta violatoria de garantías, pues la autoridad judicial no puede soslayar que el interés fiscal se encuentra garantizado, con independencia de que exista o no una declaratoria específica de la autoridad tributaria, atento que por disposición del artículo 60 de la Ley Aduanera "Las mercancías están afectadas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales ..."; por tanto, una recta interpretación del artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, conduce a establecer que el mismo sólo obliga a la autoridad judicial, previamente a otorgar cualquier beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, a cerciorarse de que los adeudos de la misma naturaleza están cubiertos o garantizados a fin de que en el último de los casos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con arreglo a las leyes fiscales aplicables, pueda resarcirse a satisfacción, de las contribuciones omitidas, recargos y sanciones que pudieran surgir con cargo al sentenciado y que sólo en el presupuesto excepcional de que los bienes secuestrados en garantía de dichos créditos resultaran notoriamente insuficientes para los fines señalados, serán improcedentes los citados beneficios.

#### **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO NOVENO CIRCUITO.**

Amparo directo 143/94. Francisco Gaona de León. 21 de abril de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Terrazas Salgado. Secretaria: Gina Esthela Ceccopieri Gómez.  
 Amparo directo 726/94. Bulmaro Ortiz Castro. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Guadalupe Méndez Hernández. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

Amparo directo 247/95. Luis Humberto García Lozano. 20 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Terrazas Salgado. Secretaria: Gina Esthela Ceccopieri Gómez.

Amparo directo 455/95. Ruben Nuñez Castañeda. 11 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Arturo Ortega Garza.

Amparo directo 127/96. Juan Ramón Dueñas Estrada y otro. 5 de diciembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Terrazas Salgado. Secretaria: Gina Esthela Ceccopieri Gómez.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV - Enero

Tesis: IV. 3o. 118 P

Página: 217

**DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL. MONTO DE LA CAUCION PARA GARANTIZAR LA LIBERTAD PROVISIONAL.** Una interpretación del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación conduce a estimar que en los delitos fiscales en que proceda la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la cuantificación correspondiente del daño o el perjuicio efectuado a la autoridad fiscal en la querrela formulada o declaratoria de perjuicio, y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que hubiere determinado la autoridad a la fecha en que se promueva la libertad provisional. Por lo que si el administrador fiscal federal comunica al juez de amparo que las contribuciones adeudadas por el agraviado ascendían a determinada cantidad, incluyendo el perjuicio consignado en la querrela, su actualización y recargos, es de concluirse que se encuentra ajustado a derecho que el juzgador federal haya fijado la fianza que debería cubrir el inconforme a fin de concederle el beneficio de libertad provisional bajo caución.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.**

Queja 48/92. José, Pablo Tamez Alanis. 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarron.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIII - Febrero

Página: 351

**LIBERTAD PROVISIONAL, CAUCION EN LA. CRITERIO QUE DEBE SEGUIRSE PARA SU FIJACION EN TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES.**

En la fijación de la caución que deba otorgarse para la obtención de la libertad provisional, respecto de los delitos fiscales, la autoridad judicial debe atender exclusivamente a las reglas contenidas en el artículo 92, fracción III, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación y no a lo preceptuado en el numeral 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual, entre otros requisitos, señala que para gozar del beneficio en comento debe garantizarse, a juicio del juez, la reparación del daño, habida cuenta de que en tratándose de ilícitos de carácter fiscal el juzgador no está en posibilidad jurídica para resolver sobre tal condena, en atención a que el artículo 94 del primero de los ordenamientos legales citados dispone que: "En delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal"; de ahí que la libertad provisional sería ilegal si se condicionara a la exigibilidad de una caución para garantizar la reparación del daño.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 326/93. Gabriel Almanza Rivera. 27 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Amado Guerrero Alvarado. Secretario: Reynaldo Manuel Reyes Rosas.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII - Junio

Página: 454

**TRATAMIENTO EN SEMILIBERTAD EN LOS DELITOS FISCALES. SE REQUIERE PARA DISFRUTAR DE TAL BENEFICIO, LA COMPROBACION DE HABER SATISFECHO O GARANTIZADO EL INTERES FISCAL ADEUDADO.** Si bien es cierto que para la procedencia de la sustitución de prisión por el beneficio de tratamiento en semilibertad, únicamente se requiere que el sentenciado, además de no ser merecedor a una pena mayor a la de tres años de prisión, reúna los extremos señalados en la fracción I, incisos a) y e), del artículo 90 del Código Penal Federal (que se refiere a la condena condicional), también lo es que el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, establece para la procedencia de su otorgamiento, la comprobación de que el interés fiscal se encuentre satisfecho o garantizado, de donde se desprende que para que el ahora quejoso disfrute de ese beneficio, será necesario acreditar tal extremo; ello obedece al hecho de que en el orden fiscal de acuerdo con el artículo 94 de este ordenamiento legal, la autoridad judicial se encuentra impedida para imponer sanciones pecuniarias, por lo que, al no condicionar el beneficio de tratamiento en semilibertad, se otorga de hecho la libertad al sentenciado, careciendo de significación jurídica el proceso penal, así como la sentencia condenatoria con que culminó éste.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo directo 1436/90. Eduardo Díaz Rivera Rodríguez. 20 de marzo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velasco Felix. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Sexta Epoca

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXXV, Segunda Parte

Página: 14

**CONDENA CONDICIONAL EN MATERIA DE DELITOS FISCALES.** Para que proceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacerse los requisitos señalados por el Código Penal Federal, debe acreditarse que el interés fiscal esta satisfecho o garantizado y este interés fiscal comprende los impuestos cludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Amparo directo 7911/62. Alfonso Martínez Sotomayor. 6 de septiembre de 1963. 5 votos. Ponente: Juan José, González Bustamante.

**Quinta Epoca****Instancia: Primera Sala****Fuente: Semanario Judicial de la Federación****Tomo: CXXIX****Página: 392**

**CONDENA CONDICIONAL EN DELITOS FISCALES.** Tratándose de delitos fiscales además de satisfacerse los requisitos del Código Penal sobre la suspensión condicional de la condena, deberá acreditarse que el interés fiscal está satisfecho o garantizado, conforme al artículo 240 del Código Fiscal.

**Amparo directo 2832/54.** Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953, no se menciona el nombre del promovente. 4 de agosto de 1956. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Genaro Ruiz de Chávez.

**Quinta Epoca****Instancia: Primera Sala****Fuente: Semanario Judicial de la Federación****Tomo: CXXI****Página: 425**

**CONDENA CONDICIONAL (DELITOS FISCALES).** El artículo 240 del Código Fiscal, que determina que para que proceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacerse los requisitos señalados por el Código Penal, se deberá acreditar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado, es una disposición analógica al contenido del inciso b) de la fracción I del artículo 90 del Código Punitivo, que exige para la suspensión de la condena el otorgamiento de una fianza para la reparación del daño causado, diferenciándose una y otra de esas reglas en que la primera se contrae exclusivamente a la satisfacción o garantía de los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes, que tiene que probarse en una u otra forma en el curso del proceso ante el juez de la causa, y la otra a que la garantía se fija para la concesión del beneficio en la sentencia definitiva.

**Amparo penal directo 3254/52.** Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953, no se menciona el nombre del promovente. 16 de julio de 1954. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Teofilo Olea y Leyva. Relator: Luis G. Corona.

**Octava Epoca****Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito****Fuente: Semanario Judicial de la Federación****Tomo: XV - Enero****Tesis: IV. 3o. 117 P****Página: 195**

**CAUCION, MONTO DE LA. MEDIOS PARA OTORGAR EL (DELITOS FISCALES).** El hecho de que el juez de Distrito decida que para conceder el beneficio de la libertad bajo caución el recurrente tenía que depositar la garantía en efectivo o en billete de depósito y no otorgarse por cualquiera de los medios establecidos por la ley, ningún perjuicio causa al recurrente, pues por analogía debe garantizar la libertad caucional en la misma forma que en los amparos sobre materia fiscal, cuyos requisitos de efectividad se establecen en razón de la índole misma del acto reclamado, o sea, que éste entrañe el cobro de contribuciones, según se desprende del artículo 135 de la Ley de Amparo, conforme al cual, para que surta efectos la suspensión concedida contra el cobro de contribuciones, es necesario previamente constituir depósito por la suma reclamada en los casos en que se pide el beneficio cautelar contra dicho cobro. En las demás hipótesis debe aplicarse la regla general contenida en el artículo 125 del propio ordenamiento, de la que se infiere que es optativo para el interesado la forma en que otorgue la garantía; pero en el caso de delitos fiscales como el de defraudación fiscal debe estarse a lo inicialmente indicado.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.**

Queja 48/92. José, Pablo Tamez Alanis. 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarrón.

Aun a pesar de los criterios jurisprudenciales señalados, respecto al monto de la caución, sostenemos que el abogado defensor de la causa penal, puede hacer valer el fundamento legal contenido en la Constitución, a efecto de beneficiar a su cliente.

Entonces, una vez solicitada la Libertad Provisional Bajo Caución por el inculpado y cumpliéndose con los requisitos comentados, ésta deberá ser concedida por el Juez Penal Federal en forma inmediata, y de no hacerlo, éste podrá incurrir en diversos Delitos Federales, tales como:

**1.-** Contra la Administración de Justicia, cometidos por Servidores Públicos.

**Art. 225 CPDF.-** Son delitos contra la administración de justicia, cometidos por servidores públicos, los siguientes:

**VI. ...Omitir dictar una resolución de trámite ... dentro de los términos dispuestos en la ley.**

**VII. ...Incurrir en omisiones que produzcan un daño o concedan a alguien una ventaja indebidos.**

**VIII. Retardar o entorpecer maliciosamente o por negligencia la administración de justicia.**

**XI. No otorgar, cuando se solicite, la libertad caucional, si procede legalmente.**

Por lo tanto, la Libertad Provisional Bajo Caución procede Constitucional y Legalmente, en forma inmediata y siempre que se caucione el daño y no se trate de los delitos considerados como graves; de modo que no dictar el acuerdo respectivo, significa que el juez omite dictar una resolución de trámite, omisión que produce un daño y retarda o entorpece la administración de justicia, o bien, no otorga la Libertad Caucional cuando ésta procede.

En ese sentido, el Juez se hace acreedor a las penas establecidas en los tres últimos párrafos del mismo ordenamiento legal invocado.

## **2.- Abuso de Autoridad.**

También, cuando no se concede inmediatamente la Libertad Provisional Bajo Caución, el Juez Penal Federal, podrá incurrir en el Delito Federal de Abuso de Autoridad, previsto en el artículo 215 del CPDF.

**Art. 215 CPDF.- Cometén el delito de abuso de autoridad los servidores públicos que incurran en alguna de las conductas siguientes:**

**III. Cuando indebidamente retarde o niegue a los particulares la protección o servicio que tenga obligación de otorgarles ...**

**IV. Cuando estando encargado de administrar justicia, bajo cualquier pretexto, aunque sea el de obscuridad o silencio de la ley, se niegue injustificadamente a despachar un negocio pendiente ante él, dentro de los términos establecidos por la ley.**

En ese sentido, el Juez se hace acreedor a las penas establecidas en los dos últimos párrafos del mismo ordenamiento legal invocado.

**Art. 114 CFF.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.**

**Art. 114-A CFF.- Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.**

### **3.- Privación de Otras Garantías.**

Del mismo modo, cuando no se concede inmediatamente la Libertad Provisional Bajo Caucción, el Juez Penal Federal, podrá incurrir en el Delito Federal previsto en el artículo 364 del CPDF.

**Art. 364 CPDF.-** Se impondrá de seis mes a tres años de prisión y de veinticinco a cien días de multa:

**II. Al que de alguna manera viole, con perjuicio de otro, los derechos y garantías establecidos por la Constitución General de la República en favor de las personas.**

#### **Concurso Ideal de Delitos.**

**Art. 18 CPDF.-** Existe concurso ideal, cuando con una sola conducta se cometen varios delitos ...

**Art. 64 CPDF.-** En caso de concurso ideal, se aplicará la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual podrá aumentar hasta en una mitad más del máximo de duración, sin que pueda exceder de las máximas señaladas en el Título Segundo del Libro Primero.

En ese sentido, cuando no se concede inmediatamente la Libertad Provisional Bajo Caucción, el Juez Penal Federal podrá incurrir en la comisión de varios Delitos Federales, debiéndose aplicar la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual podrá aumentar hasta en una mitad.

**2.7.2.) RECOMENDACIONES GENERALES ANTE UN PROBLEMA DE DEFRAUDACION FISCAL.**

**1.-** No hay que reconocer la existencia de irregularidades que la autoridad fiscal atribuye al inculpado, tratando de delegar la responsabilidad a terceras personas como el contador o el abogado. Por lo que nunca debe reconocerse sin haber estudiado el expediente, que efectivamente se cometió el delito; toda vez que debe tenerse presente que una persona es declarada culpable sólo hasta que se dicta sentencia definitiva y queda firme.

**2.-** Deben evitarse declaraciones públicas, si es el caso, de quienes son inexpertos en la materia.

**3.-** Debe evitarse rendir la Declaración Preparatoria, a menos que se encuentre plenamente asesorado por su defensor.

**4.-** Debe solicitarse copia certificada de todo el proceso penal y ordenarlo cronológicamente, omitiendo repetir documentos.

**5.-** Debe revisarse que los documentos sean originales o certificados, ya que las copias simples carecen de valor probatorio.

**6.-** Debe analizarse el valor probatorio de cada uno de los documentos aportados por la parte acusadora, y en ocasiones, se podrá descubrir que parte de los documentos no prueban nada, y están ahí para hacer más vistoso el expediente.

**7.-** Debe asesorarse de uno o varios Contadores Públicos, con la finalidad de conocer sus puntos de vista, los cuales, podrán servir para visualizar mejor el problema.

**8.-** Debe ofrecerse la prueba pericial en forma profunda y detallada, desvirtuando con ello las acusaciones que se formulan al inculpado.

**9.-** Deben llamarse a todos los testigos que en cualquier forma hayan intervenido en la integración de la acusación, tales como: Visitadores, Peritos Contables de la SHCP o de la PGR, a fin de que muestren en el proceso penal los documentos que comprueben penalmente sus acusaciones, y sorpresivamente, se podrá descubrir que en algunas preguntas contestarán que no saben, que no lo recuerdan, que lo ignoran, que no es un hecho propio, que no localizan los documentos, etc. Resultando que a nadie de ellos les consta que el acusado haya cometido el delito fiscal que se le atribuye, y por el cual se está procesando.

**10.-** Debe revisarse la actuación de todos los Funcionarios Públicos que hayan integrado la acusación, tales como: el Administrador Local de Auditoría Fiscal, los Visitadores, los Peritos Contables de la SHCP y de la PGR, etc. A fin de constatar que no han incurrido en la comisión de Delitos Federales, y sorpresivamente, se podrá descubrir que algunos de ellos, indebidamente han usurpado profesiones al ostentarse como Contadores Públicos o Licenciados en Derecho, además de no ser Trabajadores al Servicio del Estado, teniendo relación con él vía Honorarios; por lo cual, cabe presentar las respectivas denuncias.

**11.-** También es recomendable interponer el Juicio de Amparo Indirecto contra el Auto de Formal Prisión, toda vez que este tipo de Delitos son técnicamente muy complejos, por lo que en ocasiones, hacen que el Juez Penal, emita un Auto de Formal Prisión que puede contener deficiencias jurídicas, motivo por el cual, una buena defensa, podrá lograr que la Justicia Federal ordene al A QUO que dicte un Auto de Libertad.

**12.-** Y por supuesto, es ampliamente recomendable e indispensable, planear muy bien la estrategia de defensa, así como saber en qué momento ésta debe ser modificada o adecuada.

Por último y en otro orden de ideas, debe estimularse la formación de abogados fiscalistas que incursionen en el ámbito penal y viceversa, es decir, abogados que tengan amplios conocimientos del CFF, CPDF, CFPP y de la LA, entre otros.

## 2.8.) CONCLUSIONES.

El Delito de Defraudación Fiscal tiene gran semejanza con el Delito de Fraude, y es que en realidad, en ambos casos se actualiza la ESTAFA, la cual se da en beneficio del Estafador y con perjuicio de alguien, y en el caso de la Defraudación Fiscal, el perjuicio se da en contra del Fisco Federal, por lo que el Ejecutivo Federal buscó su regulación en el CFF.

El Delito de Defraudación Fiscal y el de Defraudación Fiscal Calificado, tienen como características las siguientes: son Dolosos, de Resultado Material, Instantáneos, Patrimoniales y Especiales; en tanto que la Defraudación Fiscal Equiparada, puede ser: Dolosa o Culposa, con o sin Resultado Material, Instantánea o Permanente, Patrimonial o no Patrimonial e Innominada; pero ambos, de Querrela necesaria.

En base a lo anterior, el Delito de Defraudación Fiscal y el de Defraudación Fiscal Calificada (art. 108 CFF), cubren las necesidades totales del delito que buscó la SHCP al proponer castigar la Evasión Fiscal, por lo que fue irrelevante incorporar el Delito de Defraudación Fiscal Equiparada (art. 109 CFF), excepción hecha de las fracciones segunda y quinta, mismas que establecen la responsabilidad de omitir enterar las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado, o bien, ser responsable de presentar la declaración del ejercicio, cuando deban pagarse contribuciones; toda vez que si no se exterioriza la voluntad del contribuyente en una declaración, resulta imposible tipificar algún acto no exteriorizado; sin embargo, éstas fracciones podrían haberse incluido en el artículo 108 del Código señalado y derogar el artículo 109 del mismo ordenamiento legal.

Referente al *Uso de Engaños* en el Delito de Defraudación Fiscal, cabe destacar que en ellos, puede actualizarse cualquier conducta contraria a la Ley, por lo que la palabra Engaño es muy extensa y comprende cualquier maquinación encaminada a burlar al Fisco, es por ello que, como se ha señalado con antelación, el artículo 109 del CFF, resulta irrelevante, en virtud de tener deficiencias legales, pero sobre todo, porque el Engaño comprende todas las hipótesis contenidas en las fracciones del artículo referido, excepción hecha de la fracción segunda y quinta. Por lo que Engañar al Fisco Federal en cualquier forma y obtener con ello, la omisión total o parcial de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, con perjuicio al mismo, se considera como Estafador y deben aplicarse las penas correspondientes, ya que el citado Engaño, finalmente, daña a la sociedad con su comportamiento evasor.

Referente al *Aprovechamiento de Errores* en el Delito de Defraudación Fiscal, cabe destacar que es requisito indispensable que la Autoridad Fiscal incurra en algún error y éste sea descubierto y aprovechado por el contribuyente, y con ello, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Referente a la *Omisión Total o Parcial del Pago de Alguna Contribución, ya sea en Pagos Provisionales, Pagos Definitivos o en el Impuesto del Ejercicio, con la Obtención de un Beneficio Indebido y con Perjuicio del Fisco Federal*, complemento de los elementos del Delito de Defraudación Fiscal, cabe destacar que la citada Omisión, el referido Beneficio y el señalado Perjuicio, deben ser resultado de los Engaños y/o Aprovechamientos causados al Fisco Federal, para la configuración del delito en cuestión. En ese sentido, se observa nuevamente el espíritu de la SHCP, al buscar afanosamente recursos y no dar oportunidad al contribuyente de financiarse de las contribuciones a su cargo, ya que en el pasado, podía verse que un contribuyente, al finalizar el año, cubriera en su declaración anual, todos sus compromisos fiscales y sin haber presentado pagos provisionales. Así las cosas, es evidente el hostigamiento por parte de la Autoridad Fiscal al Contribuyente, al sancionarlo con la posible privación de la Libertad, no siendo justo el trato con los funcionarios deshonestos que hacen grandes fortunas con los recursos que con tanto esfuerzo, aportan los Contribuyentes al Gasto Público, y que dicho sea de paso, éstos son menores que los que viven de él, en gran medida, por la Economía Informal que daña tanto al país y que no permite contar con un Sistema Fiscal Proporcional y Equitativo.

En cuanto al Delito de Defraudación Fiscal Calificado, contenido en el quinto párrafo del artículo 108 del CFF, debe destacarse que se incorpora a dicho artículo, como un Delito cuyo Dolo es más acentuado, es decir, se lleva en él más malicia, por lo que su penalidad se aumenta en una mitad de la correspondiente al Delito de Defraudación Fiscal.

Bajo el esquema planteado, parecería que el legislador, incitado por la SHCP, insiste en ejercer presión sobre los Contribuyentes, toda vez que al particular punto de vista del sustentante del presente trabajo, en los preceptos legales se debe ser o no ser, esto es, si en la primera parte del artículo 108 del CFF se está castigando claramente el no pagar contribuciones bajo el esquema de maquinaciones en contra del Fisco Federal, y que además, se establecen las penalidades para el delincuente del delito en cuestión, las cuales van de un mínimo a un máximo, es que entonces se establece la tipificación y el resultado causado con esa conducta típica, que es lo que realmente se persigue con esta norma, por lo que decir que existe un Engaño más Engañador o un Aprovechamiento más Aprovechable, denota indecisión, o tal vez, intimidación, por lo que en todo caso, deben ajustarse las penas, pero finalmente, se trata de un simple Engaño o de un simple Aprovechamiento, y como tales, deben castigarse. Lo anterior, en base a que no existen Engaños o Aprovechamientos agradables, en los que el perjudicado sienta satisfacción al recibirlos, de modo que, debe dejarse claro que un Engaño es hacer creer algo que es falso, utilizando la mala fe, por lo que si se busca es no ser Engañado, no debe hacerse distinción entre ser Engañado poco o ser Engañado mucho.

Respecto a la Defraudación Fiscal Equiparada, debe decirse que en realidad no se trata de una Equiparación, puesto que en la disposición del artículo 109 del CFF, se contienen elementos propios y exclusivos, y lo único que es igual a la Defraudación Fiscal contenida en el artículo 108 del referido Código, son las penalidades, lo cual no significa que el tipo delictivo sea equiparable. Abundando, el Delito de Defraudación Fiscal Equiparable no es Específico del Delito de Defraudación Fiscal, por no contar con los elementos de éste último. Por lo tanto, la comentada Defraudación Fiscal Equiparada, no es ni Equiparable ni Específica, de modo que debe considerarse Innominada. Más aún, a través del apartado respectivo del delito en cuestión, se aprecia como la aplicación del multicitado delito carece de deficiencias legales, por lo que éste debería desaparecer y la tipificación correcta debe ser, en todos los casos, la del artículo 108 primer párrafo del CFF.

Por lo que respecta a las penas aplicables al Delito de Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, cabe resaltar que tanto la Sanción Administrativa como la Sanción Penal, son en gran medida, penalidades fuertes que tienen la finalidad de hacer conciencia en los contribuyentes de que no deben, por ningún motivo, dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Finalmente, debe dejarse claro que todo presunto responsable del Delito de Defraudación Fiscal, cuenta con Garantías Constitucionales que le permiten asegurarse un proceso apegado a la Ley, y paralelo a ello, debe contarse con un profesional de la materia, primero, para prevenir algún problema de tipo fiscal, el cual, puede afectar significativamente el patrimonio del contribuyente, y segundo, para poder enfrentar un problema de tipo fiscal - penal, que puede afectar no sólo el patrimonio del contribuyente, sino también su libertad; en ese orden de ideas, es recomendable no escatimar en buenos asesores fiscales que den tranquilidad al contribuyente, para que éste, se dedique por completo a su actividad preponderante y no se distraiga por mucho tiempo de su negocio, sabiendo que detrás de él, existe el respaldo que da soporte legal al mismo y que permitirá en todo momento, tener bases sólidas para seguir creciendo, y lo anterior es muy serio, ya que múltiples negocios han desaparecido, en parte, por una mala administración, considerando que una de las principales columnas dentro de cualquier negocio, es el aspecto fiscal.

## CAPITULO III

### CAUSAS FUNDAMENTALES Y POSIBLES SOLUCIONES DE LA DEFRAUDACION FISCAL, ASI COMO SUS CONSECUENCIAS

LOS GOBIERNOS DEMAGOGICOS CARECEN DE ESPEJO  
RETROVISOR.

### 3.1.) PRELIMINARES.

Hasta el momento, se ha analizado la Organización y Funcionamiento del Estado Mexicano, se ha hecho referencia al Fisco y a la importancia de los Recursos Públicos, sobre todo, los provenientes de los Impuestos, así mismo, se han señalado los aspectos más relevantes de la Defraudación Fiscal y sus penalidades; sin embargo, ¿porqué persisten los altos índices de Evasión Fiscal? es decir ¿porqué los individuos obligados al pago de contribuciones las omiten, total o parcialmente?, la respuesta no es simplemente por la falta de capacidad económica o por lo elevado o complicado de las contribuciones, sino por una serie de elementos que se conjugan entre sí y logran convencer al obligado a no cumplir con su obligación impositiva; es por ello que en este Capítulo se intentan mostrar las principales causas de la Defraudación Fiscal, sus Posibles Soluciones y las desastrosas Consecuencias.

Por lo tanto, las Causas de la Defraudación Fiscal, deben ser el punto de partida de las Autoridades Fiscales serias y comprometidas con su sociedad y con su trabajo, ya que conociendo los puntos débiles de su Sistema Impositivo, estarán en aptitud de reforzar dichas debilidades y planear una política fiscal que de seguridad a los inversionistas nacionales y extranjeros. Lo anterior, es posible mediante la concientización de dichas causas y la consiguiente desestimación en las mismas, porque una actividad deja de proliferar cuando deja de ser atractiva, por lo que deben buscarse los mecanismos que bloqueen la atracción en actividades que perjudican al Erario y a los Contribuyentes cautivos y cumplidos con sus obligaciones fiscales.

Estamos en los umbrales del Siglo XX, y actualmente, los países del primer mundo y los que aspiran a él, tiene como característica común, el apoyo gubernamental a los contribuyentes en materia fiscal, porque están conscientes que éstos generan riqueza, fuentes de empleo, tecnología, etc, y por ende, derrama económica y un nivel de vida decoroso para su población; por lo que quienes desconocen la realidad mexicana o tienen fuertes intereses creados que no permiten el avance nacional, deben ser remplazados de sus cargos por auténticos líderes que quieran ver un futuro próspero en las nuevas generaciones, toda vez que al pueblo se le están "acabando los frijoles", lo cual compromete la estabilidad del país. Ahora, quien opine lo contrario, que demuestre la "inexistencia" de la Evasión Fiscal y que también compruebe que los contribuyentes gustosos pagan completamente sus impuestos, teniendo el Estado amplios recursos que le permitan proyectarse firmemente con los compromisos de la nueva etapa internacional.

### 3.2.) CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES ECONOMICAS.

Las Causas Fundamentales de la Defraudación Fiscal en materia Económica, se deben principalmente a:

a) La gran cantidad de contribuciones existentes y lo elevado de ellas, lo cual, incide directamente en el bolsillo del contribuyente.

b) Derivado de la complejidad impositiva, resulta indispensable mantener un costoso departamento administrativo y de informática, para cubrir las necesidades contables y realizar la gestoría correspondiente; o bien, contratar un despacho contable y/o jurídico externo, que cumpla con tales funciones.

c) La falta de liquidez que actualmente sufren miles de contribuyentes, debido sobre todo a las constantes recesiones a que somos sujetos los mexicanos, responsabilidad que debiesen asumir en gran medida las propias autoridades, pero que sin embargo, y aun a pesar de sus errores, mantienen una política fiscal rígida hacia los contribuyentes.

d) La pulverización del Poder Adquisitivo, por lo que muchos contribuyentes han concluido que: "o se como o se pagan contribuciones", prefiriendo obviamente seguir viviendo.

Aunado a lo anterior, las autoridades gubernamentales cuentan con un enorme y en ocasiones deficiente aparato burocrático, lo cual impide reducir su presupuesto de operación; además, sus múltiples compromisos son inmediatos, obstaculizando con ello, implementar una política de saneamiento fiscal a mediano y largo plazo, donde desagobie en buena medida a los contribuyentes con tanto y tan complicado gravamen. Bajo ese orden de ideas, se crea un círculo vicioso en donde las autoridades buscan afanosamente recursos que les permitan subsistir, y por otro lado, el grupo de personas que también afanosamente, buscan las formas de no cubrir parcial o totalmente sus contribuciones.

La Solución es romper por el eslabón gubernamental, limpiando las finanzas públicas y dándole un desahogo fiscal a los contribuyentes, en tanto que paralelamente y en forma inmediata, se implemente una real y verdadera reestructuración al Sistema Impositivo, en donde la carga tributaria sea distribuida entre más contribuyentes y en donde la simplicidad en el cálculo y entero de contribuciones se la característica. Con ello, el aparato burocrático se podrá volver pequeño y eficiente, y por otro lado, las contribuciones serían proporcionales y equitativas, pudiendo ser éstas cubiertas en tiempo y forma.

### 3.3.) CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES POLITICAS.

Las Causas Fundamentales de la Defraudación Fiscal en materia Política, se deben principalmente a:

a) La equivocada política de buscar el beneficio a corto plazo, sin fincar bases sólidas para un futuro sostenido, por lo tanto, no existe estabilidad en lo económico, y por consiguiente, las Políticas Fiscales se implementan sólo para salir del paso, por lo que evidentemente existe otro círculo vicioso entre los apresurados requerimientos de recursos gubernamentales y lo que debiese aplicar en materia fiscal. Esto se ejemplifica en el constante aumento de contribuciones, argumentando que es necesario, ya que en caso contrario se dejarían de percibir miles de millones de pesos que afectarían, sobre todo, a las clases más desprotegidas, porque ese dinero ya no podría aplicarse a programas encaminados a dichas clases, este dicho, es acompañado de fabulosos estudios que son expuestos por funcionarios capaces integrantes del propio sistema, lo cual es uno de los elementos que propician continuar con el mismo esquema; dando como resultado lo que ya conocemos desde los principios históricos de nuestro país, unos tienen mucho, otros no tienen nada, así de sencillo.

b) La equivocada política de aplicar recursos en donde menos se requiere, como es el caso del apoyo a los constructores de carreteras o de los señores bancarios, casos que son de todos conocidos; cuando para no ir muy lejos, existen lugares dentro de nuestro vasto territorio, en donde todavía no se habla el castellano.

c) La equivocada política de gravar demasiados objetos, sobre todo, aquellos que van en contra de la reinversión de utilidades y de proyectos a largo plazo.

d) La equivocada política de tratar igual a los desiguales, esto es, dar el mismo trato fiscal a las Grandes Empresas que a las Micro y Pequeñas Empresas, siendo que éstas representan la mayor proporción de contribuciones, por el gran número de ellas.

Todos estos errores podrían corregirse con Voluntad Política, toda vez que es obvio que las Autoridades conocen perfectamente estas y otras anomalías, sólo que se encuentran enfrascadas, tal vez porque sería como luchar contra el sistema; sin embargo el México de hoy, es más consiente y próximamente exigirá ese cambio a sus dirigentes, de modo que quien se mantenga estático en el futuro, será desplazado por el propio desarrollo del país.

### 3.4.) CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES SOCIALES.

Las Causas Fundamentales de la Defraudación Fiscal en materia Social, se deben principalmente a:

La mala imagen que se tiene del Estado como administrador, ya que frecuentemente, los medios de comunicación y las diversas fuentes de conocimiento que cada uno podemos llegar a tener, nos dan a conocer que algún funcionario público se enriquece en un periodo trienal o sexenal, claro está que con cargo al presupuesto, mismo que, usted lector y yo, le aportamos al señor; o bien, de la noche a la mañana el Gobierno Federal decide rescatar a los "pobres" concesionarios de las carreteras, así como a los "pobres" banqueros, los cuales viven miserablemente en las mejores colonias de México; también es de todos conocido que al cierre del presupuesto anual y en cada departamento administrativo, sus titulares malgastan el dinero, con tal de que no se les recorte dicho presupuesto para el año entrante, en tanto que existen otras dependencias que verdaderamente requieren de recursos, y para no ir tan lejos, sólo hay que asomarse a los juzgados; en el mismo sentido, el pueblo tiene conocimiento de la aplicación que se le da a los recursos, esto es, la falta de un plan de desarrollo serio y permanente que de estabilidad a largo plazo, ya que es de todos conocido, que la entrada del titular del Ejecutivo trae consigo el cambio radical de la estrategia llevada hasta el momento, por lo que la inversión realizada hasta entonces, se deposita en el bote de la basura y se comienza de nuevo; por otro lado, se critican también los bonos, viajes, prestaciones, etc. otorgados a los Diputados, entre otros, mismos que parecieran representantes del Poder Ejecutivo, no obstante todo lo que han lucrado con sus cargos, lo cual no sería posible si éstos trabajaran para una empresa privada y sus accionistas examinaran su trabajo y desarrollo.

En fin, la lista podría crecer, pero lo importante aquí es destacar que la sociedad cada vez es más consciente y más educada, de modo que día con día se le debe exigir más al Gobierno y éste deberá responder de a cuerdo a los tiempos actuales, y a cada quien nos corresponde, independientemente de la actividad que desarrollemos, colaborar para ese crecimiento; porque aun a pesar del lugar en donde estamos, se puede alcanzar un país de primer nivel, como lo han logrado naciones que han sido completamente destrozadas por conflictos bélicos y que han sabido trabajar unidos con proyectos, lo cual demuestra que sí se puede.

### 3.5.) CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES CONTABLES.

Las Causas Fundamentales de la Defraudación Fiscal en materia Contable son muchas y muy variadas, por lo que en este apartado sólo se examinan someramente algunas de ellas:

#### 1) La Tramitología.

Cuando un contribuyente comienza un negocio formal, debe, en términos generales, llevar a cabo los siguientes trámites, mismos que son similares para cada Delegación o Municipio de que se trate:

1. Licencia de Uso de Suelo.
2. Licencia de Funcionamiento.
3. Licencia de Radicación.
4. Licencia Sanitaria.
5. Inscripción ante la SHCP.
6. Ecología.

Y en caso de tener trabajadores:

7. Inscripción ante el IMSS.
8. Inscripción ante el INFONAVIT.
9. Inscripción ante alguna AFORE (por parte del trabajador).
10. Inscripción ante la TDDF o ante la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado, para efectos del pago del 2% sobre Nomina o del 2% sobre Erogaciones Estatales.

Es importante destacar que esto es sólo el comienzo y que para cumplir con ello, el contribuyente no requiere de una gran cantidad de dinero, puesto que solamente la Licencia de Radicación causa un impuesto, el cual está en función de los metros cuadrados del Local o Establecimiento, y que dicho sea de paso, este impuesto debe considerársele dentro de la Doble Tributación, toda vez que tanto el Impuesto en cuestión como el Impuesto Predial, gravan a los Inmuebles; sin embargo, con los gastos y honorarios de quien realice esta labor, los costos podrán incrementarse considerablemente, ya que aun a pesar de que parezca una labor sencilla, se requiere de mucha precisión en el llenado de los formatos correspondientes, en acompañar la documentación requerida y en el seguimiento del orden cronológico de la presentación de los mismos ante cada dependencia, para evitarse multas y entorpecimientos, así mismo, se requiere una enorme vigilancia, puesto que es una labor de titanes checar frecuentemente cada trámite.

Cabe destacar en cuanto a los trámites locales, que se implementó, para la mayoría de las Delegaciones y Municipios, la *Ventanilla Única*, con el propósito de que los contribuyentes no realizaran los trámites en diversas Dependencias, lo cual resulta la única ventaja, ya que en cuanto al tiempo y forma de desarrollo, es decir, la substanciación del procedimiento, es lo más parecido a la anterior forma de trabajo.

También es importante destacar que la reglamentación normativa de cada uno de los requisitos señalados con antelación, resulta excesiva y en gran número de ocasiones ridícula, lo cual propicia la corrupción, tanto durante el trámite, como en la inspección, y frecuentemente, el fruto obtenido es repartido en el departamento de que se trate.

Con lo anterior, se dan las bases para que un contribuyente establecido, pudiese comenzar con el pie izquierdo, ya que todo ello se conjuga con el arranque del propio negocio, y al cual, en términos normales de cualquier país desarrollado, debe dedicarse la mayor parte de tiempo y esfuerzo; pero por otro lado, qué harían las autoridades sin tanto burócrata y eficientando cada departamento de cada dependencia, eso, creo que por desgracia no lo podrán ver ni nuestros hijos, sin embargo, la educación será la herramienta básica para lograrlo.

La Solución radica en la Voluntad de las Autoridades, puesto que es muy sencillo, por ejemplo, hacer un Formato con todos los datos requeridos en todas las dependencias, el cual deberá ser llenado y depositado en una Oficialía creada para tal efecto, la cual se encargaría de distribuir a cada autoridad, de conformidad con el llenado del Formato, como podría ser el caso del llenado de dicho Formato en el espacio de trabajadores, caso en el cual, habría que notificársele a las autoridades correspondientes como es el IMSS. Además, en el preciso momento de la presentación del Formato, debe proporcionársele al Contribuyente una Guía de los Requisitos que debe cumplir para no ser sorprendido por los inspectores. Así, las Autoridades empeñadas en que se cumplan miles de requisitos, serían las encargadas de llevar a cabo las verificaciones en los propios establecimientos de los contribuyentes, a las horas señaladas en el citado Formato, ya que existen negociaciones que por el propio giro que desarrollan, tienen horarios de apertura y cierre fuera del horario normal de labores, como es el caso de los Centros Nocturnos.

Lo anterior no significa en ningún modo consentir a los Contribuyentes, sino hacer trabajar a las Autoridades; en virtud de que los primeros están para producir y los segundos están para dejar producir, ya que finalmente éstos últimos viven de la producción de aquellos, lo cual, lamentable y desgraciadamente no se ha comprendido por nuestros dirigentes, y no lo han querido comprender, porque es evidente que tienen un interés económico en todo este enredo.

**b)** La COMPLEJIDAD de los Tributos, básicamente por las siguientes razones:

1. El *uso de la terminología*, la cual confunde y propicia la interpretación de normas, y por consiguiente, el beneficio o perjuicio en su caso, al Erario vía recursos públicos. Como ejemplo, se encuentra el tan sonado caso de las Deducciones de Comidas en Restaurantes, mismas que la SHCP consideró como No Deducibles hace unos años; sin embargo, algunos Contadores o Abogados, al percatarse de esa medida, consideraron a las Comidas como Gastos de Representación otorgados a Miembros del Consejo, levantando para tal efecto una Acta de Asamblea de la Sociedad, en la que se describe tal situación, al correr de los años, algunos de estos contribuyentes se han visto auditados por las Autoridades Fiscales, fincando éstas una responsabilidad por la omisión de contribuciones, debido a que han dejado de considerar las deducciones en comento, *posteriormente*, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en el Juicio de Nulidad, se ha llegado a considerar correcto el proceder de los particulares, por lo que dichas deducciones fueron tomadas en cuenta dentro de la contabilidad y tuvieron el efecto de disminuir el impuesto, todo ello, con el Cambio de Terminología en el mismo Gasto. Sólo cabe destacar que en ocasiones es a la inversa, ya que es la propia Autoridad Fiscal la que obtiene el beneficio, por lo que dicha Autoridad debe ser clara en su proceder jurídico.

2. La *constante variación en las leyes fiscales*, lo cual impide el conocimiento de las mismas cuando ya están siendo sujetas de modificación, en ese sentido, ni los funcionarios fiscales ni los contribuyentes, maduran y aplican las normas fiscales antes de ser otras las que rijan.

3. La *determinación del resultado que se pretende obtener*, por ejemplo, cuando se busca conocer la Utilidad Fiscal Neta de las Personas Jurídicas, deben tomarse en consideración un sin fin de artículos de la LISR y del RLISR, a lo que si le agregamos que como este concepto existen muchos que integran la contabilidad, debe imaginarse la magnitud del problema.

4. La *inter relación con otras leyes*, esto es, no obstante lo comentado en el punto anterior, todavía es necesario que en ocasiones se atienda al contenido de otras leyes; por ejemplo, en el caso de las Nominas, resulta indispensable observar lo dispuesto en la LISR y del RLISR sobre todo, pero también, hay que atender al contenido de la Ley del IMSS e INFONAVIT, así como a la Ley Federal del Trabajo, por lo menos, lo cual, ya no resulta tan sencillo.

La Posible Solución radica en Simplificar las Leyes Tributarias, mediante: una terminología simple, permanencia en las leyes fiscales y una sencilla forma de calcular las contribuciones, acompañada de una facilidad en su entero; para lo cual, se requiere reestructurar todo el Sistema Impositivo, haciéndolo más accesible a los contribuyentes.

En suma, el suscrito pone en duda que el propio Secretario de Hacienda y Crédito Público, sea capaz de realizar su Declaración Anual.

Finalmente y como ejemplo de lo que en ocasiones se dificultan las normas fiscales, se trae a la luz el artículo referente al Pago en Parcialidades, mismo que se considera particularmente confuso:

**Art. 66 CFF.-** Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, de conformidad con lo siguiente:

I. La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

Para efectos de esta fracción, el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización,

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código.

El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la parcialidad al saldo del adeudo inicial a que se refiere el primer párrafo de esta fracción. El saldo que resulte conforme a este párrafo se expresará en Unidades de Inversión vigentes al momento de la autorización de pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

*La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en Unidades de Inversión a que se refiere el párrafo anterior y el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que se solicite la autorización y a los dos meses anteriores, debiendo calcularse para el número de parcialidades restantes, montos idénticos denominados en Unidades de Inversión, que a valor presente, descontados al promedio de las tasas de recargos antes mencionado, sumen el saldo del adeudo inicial menos la primera parcialidad.*

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá en los formatos de pago que entregará al contribuyente en forma semestral los montos a pagar mensualmente en Unidades de Inversión. Al momento del pago, los montos en Unidades de Inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para estos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

En caso de que el contribuyente cubra, en tiempo y monto, las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos que se hubiera establecido para el crédito, se reducirá en un 10% para efectos de calcular las parcialidades restantes. El contribuyente perderá este beneficio si posteriormente incumple, en tiempo o en monto, el pago de alguna de las parcialidades restantes. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las Parcialidades restantes.

Los contribuyentes que cubran, en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, recibirán una bonificación del 5% calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última de ellas, siempre que el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior a veinticuatro.

Lo dispuesto en los dos párrafos precedentes no será aplicable a los adeudos fiscales que las autoridades fiscales hayan determinado o determinan mediante resolución que hubiera sido notificada al contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá mediante reglas de carácter general los mecanismos y requisitos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en esta fracción...

El artículo 2 II Transitorio de la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, Publicada en el DOF de fecha 30 de Diciembre de 1996, establece que la entrada en vigor del artículo 66 I, será a partir del 01 de abril de 1997.

Este artículo resulta complejo, sobre todo en lo referente al cálculo de la segunda y siguientes parcialidades; no siendo así bajo el anterior esquema de Pago en Parcialidades. La consecuencia es que muchos contribuyentes por necesidad o por ignorar el esquema planteado, adquiere este compromiso sin conocer el terrible resultado, tal como sucedió con la famosa reestructuración bancaria.

En el anterior esquema, los contribuyentes tenían certidumbre en el plazo, por lo que es falso que este nuevo esquema tenga más certidumbre al respecto, como lo quiere hacer suponer la iniciativa de Ley. Más aun, en el anterior esquema, los contribuyentes tenían certidumbre en los montos, ya que ellos mismos lo determinaban con base en el INPC y a las tasas mensuales de recargos por proroga, por lo que es falso que este nuevo esquema tenga más certidumbre al respecto, como lo quiere hacer suponer la iniciativa de Ley. Por el contrario, en el actual Sistema de Pago en Parcialidades, no se tiene certidumbre en los plazos ni en los montos.

### 3.6.) CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES JURIDICAS.

Las Causas Fundamentales de la Defraudación Fiscal en materia Jurídica son muchas y muy variadas, por lo que en este apartado sólo se examinarán algunas de ellas:

Previo al análisis de las Causas Fundamentales en Materia Jurídica, resulta conveniente comentar que las Causas Contables previstas en el apartado anterior, se relacionan en gran medida con las desarrolladas en esta sección, sobre todo porque dichas Causas Contables, en estricto sentido, son normas jurídicas que se caracterizan por ser técnicamente Contables, sin embargo, podemos añadir las siguientes:

■ La Facultad otorgada a la SHCP para Querrellarse o no ante el M.P. por la posible comisión de ilícitos, siendo que en caso de detectar éstos, invariablemente debiese formularla, ya que no están en juego intereses particulares de los Servidores Públicos, sino que se trata de intereses de Orden Público que afectan a la sociedad; por lo que dicha Facultad beneficia sobretudo a los funcionarios corruptos que amenazan a los contribuyentes con formular la Querella, y éstos, temerosos de poder llegar a ser privados de su libertad, acceden a las condiciones de aquellos. En otras palabras, cuando las Autoridades Fiscales presuman que existen los elementos y la probable responsabilidad que adecuan la conducta al tipo penal descrito en la norma, deben, en todos los casos, Querrellarse ante el M.P. para que proceda a su investigación, no debiendo existir opciones, máxime que se trata de ingresos de naturaleza pública y donde las Autoridades Fiscales no están facultados por la Constitución para eximir de responsabilidad al presunto culpable de un delito fiscal, porque en dado caso, serían juez y parte en la relación jurídica fiscal existente. Lo anterior, en base a lo ya comentado y a lo siguiente:

**Art. 92 CFF.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:**

- I. *Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*
- II. *Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio de los establecidos en los artículos 102 y 115.*
- III. *Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.*

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la *denuncia* de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

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

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

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

**Denuncia:** Es la noticia que cualquier persona puede dar al M.P. respecto de la posible comisión de un delito, mismo que se persigue de oficio, esto es, una vez interpuesta ésta, no puede retirarse por no poder otorgarse el perdón, aun cuando el afectado deje de tener interés en el negocio.

**Querrela:** Es la noticia que sólo el ofendido puede dar al M.P., respecto de la posible comisión de un delito, mismo que se persigue a petición de parte, esto es, interpuesta ésta, puede retirarse por poder otorgarse el perdón.

En base a lo expuesto, se concluye que el Delito de Defraudación Fiscal, el de Defraudación Fiscal Calificada y el de Defraudación Fiscal Equiparada se persiguen por Querrela formulada por la SHCP, según lo dispuesto por el artículo 92 I del CFF. Así mismo, se establece que el proceso por los Delitos señalados podrá sobreseerse, siempre que la SHCP lo solicite y que se hayan pagado o garantizado las contribuciones actualizadas y sus accesorios a entera satisfacción de ésta, y siempre que sea antes de que el M.P. haya formulado sus Conclusiones, de conformidad con el artículo 92 tercer párrafo del CFF.

Por lo que, el hecho de que la SHCP no formule Querrela por el Delito de Defraudación Fiscal, significa que la Procuraduría General de la República no podrá iniciar una Averiguación Previa por la posible comisión de este ilícito penal, de modo que no se podrá sujetar a proceso al presunto responsable.

Por último, cabe destacar que hasta el 31 de diciembre de 1996, debían finalizar las visitas domiciliarias (auditorías) para poder formular la Querrela correspondiente, a partir de tal fecha, dicha Querrela podrá formularse en cualquier tiempo.

Con base en lo esgrimido, se deduce que la enorme Facultad otorgada a las Autoridades Fiscales de la SHCP para Querrellarse o no ante el M.P. por el posible Delito de Defraudación Fiscal, concede a las mismas, un amplio campo para su beneficio personal, en detrimento del Erario, por lo que ésta puede ser considerada una de las causas jurídicas por las que se Defrauda al Fisco.

■ Otra causa principal por la que se Defrauda al Fisco, es porque éste, en ocasiones, propicia medidas encaminadas a ayudar al Incumplido, sin dar a cambio Estímulos a los Contribuyentes Cumplidos, y para muestra de ello, en fecha 03 de Julio de 1996, en el DOF, la SHCP emitió un **"Decreto de Apoyo a los Deudores del Fisco"**, el cual "premia" a los contribuyentes morosos, sin dar a cambio algún estímulo a los contribuyentes cumplidos. Sin embargo, se dice que "premia" a los Deudores del Fisco, porque dicha Secretaría conoce perfectamente la imposibilidad de los Contribuyentes para cubrir sus Obligaciones Fiscales, lo que indica que vivimos en un Sistema Desproporcional e Inequitativo, ya que la Capacidad Contributiva en términos generales, es menor que el monto exigido por el Fisco en sus Contribuciones.

Lo que la SHCP hace es abrir la puerta más cómoda, como se acostumbra hacer en casi todas las Dependencias del Gobierno, para dar salida instantánea a los problemas, pero no resolviéndolos en definitiva, y es que el Gobierno está buscando afanosamente recursos para solventar los múltiples compromisos de los que no fue capaz de enfrentar con honestidad y profesionalismo, a pesar de contar con un país que tiene enormes recursos naturales, una extensión considerable de tierra y agua y, una capacidad laboral joven que muchas naciones envidian. Lo que México requiere es una Profunda Reforma Fiscal que permita simplificar los procesos de operación contables y jurídicos y que tenga como finalidad reactivar la economía y generar empleos bien remunerados.

Resumiendo el mencionado Decreto, se dice que "premia" a los Deudores del Fisco, condonando parcialmente los adeudos generados hasta del 31 de Mayo de 1996 por concepto de: impuestos, multas, actualizaciones y demás accesorios, y lo hace, de acuerdo al siguiente mecanismo:

#### **DEUDORES DE MENOS DE \$5,000.00**

1. Pagando en una sola exhibición antes del 30/Dic./1996, se condona el 50% del adeudo al momento del pago.

#### **DEUDORES DE MAS DE \$5,000.00 Y MENOS DE \$500,000.00**

1. Se dice podrán reestructurar su adeudo hasta en 48 parcialidades, lo cual no es nada nuevo, puesto que el art. 66 del CFF, ya lo establecía de esa forma.
2. Una Condonación por cada parcialidad hasta Jul./97, equivalente a la diferencia entre la tasa de recargos del art. 66 del CFF y una tasa nominal mensual del 2.21%.
3. Una Condonación sobre los pagos a efectuar durante Ago. a Dic. de 1996, que será gradual y que tendrá por descuentos los siguientes:

- A) 25% en pagos efectuados en Agosto 1996.
- B) 22.5% en pagos efectuados en Septiembre 1996.
- C) 20% en pagos efectuados en Octubre 1996.
- D) 17.5% en pagos efectuados en Noviembre 1996.
- E) 15% en pagos efectuados en Diciembre 1996.

#### **DEUDORES DE MAS \$500,000.00**

1. Podrán adherirse a los beneficios del punto anterior, por los primeros \$500,000.00 del adeudo.

Así mismo, la propia SHCP, instrumentó, mediante otro Decreto, una segunda parte del Programa de Apoyo a los Deudores del Fisco (PROAFI II), argumentando que con él se lograría la consolidación para la reactivación económica del país, mismo que a continuación se describe:

#### **DEUDORES DE MENOS DE \$5,000.00**

1. Pagando en una sola exhibición antes del 31/Jul./97, se condona el 50% del adeudo al momento del pago.

**DEUDORES DE MAS DE \$5,000.00 Y MENOS DE \$500,000.00, QUE NO SE  
HUBIEREN ACOGIDO AL PROAFI I**

1. Se aplica una tasa de UDI's más 5 puntos sobre las parcialidades que se paguen, desde el mes en que se adhieran y hasta el mes de enero del año 2000.
2. Se podrán reestructurar los adeudos hasta en 72 mensualidades, lo cual sí significa una ampliación al plazo ya existente de 48 parcialidades.
3. Se condona el equivalente a la aplicación del factor de 30% al monto de los adeudos pagados a partir de la fecha de adhesión y hasta Diciembre de 1997.
4. Se condona el 5% adicional sobre el monto actualizado de los adeudos a partir de la fecha de adhesión, cuando se liquide la totalidad del crédito. Esta condonación se hará efectiva mediante compensación contra créditos fiscales que tenga a su cargo el contribuyente.

**DEUDORES DE MAS DE \$5,000.00 Y MENOS DE \$500,000.00, QUE SI SE  
HUBIEREN ACOGIDO AL PROAFI I**

1. Se aplican los mismos beneficios que los señalados anteriormente.
2. Además, en caso del beneficio de la reestructuración a 72 parcialidades, tendrán derecho sólo a ampliar hasta dicho número las parcialidades convenidas en su reestructuración original.
3. También, por los pagos efectuados en los adeudos del periodo comprendido entre Ago. de 1996 a Ene. de 1997, podrán recibir una condonación por la diferencia del monto que resulte de aplicar el 30% establecido en el presente decreto y el monto aplicado.
4. A su vez, se condona el 5% adicional en caso de haber cubierto la totalidad de sus adeudos de Ago-96 a Ene-97. Esta condonación será mediante compensación contra créditos fiscales que tenga a su cargo el contribuyente.

**ADEUDOS POR EL IMPUESTO SOBRE TENENCIA**

1. Se otorga una condonación del 35% sobre el monto de los adeudos generados hasta el 31 de Dic. de 1995.

Cabe destacar que en todos los casos se necesitan cumplir Requisitos y Reglas de Carácter General que para el efecto expida la SHCP en el DOF. Ahora, porqué se dice que se "premia" a los Contribuyentes Morosos? Porque el "premio" es un engaño disfrazado, esto es, el Fisco no da paso sin guarache, lo anterior, en base a lo siguiente:

En primer lugar, sólo se ofrecen *beneficios reales* a un sector, que es el de Deudores de Menos de \$5,000.00, lo cual, en el ámbito empresarial, resulta insignificante.

En segundo lugar, lo que busca la Autoridad Hacendaria es ahorrarse todos los Costos de Recaudación de esos pequeños contribuyentes, intimidándolos a efecto de que su volumen represente una entrada de recursos significativa a dicha autoridad.

En tercer lugar, y sólo para el caso de Contribuyentes Morosos cuyo adeudo sea menor a \$5,000.00, la SHCP enviará al domicilio de los contribuyentes una Carta con la composición de sus adeudos, es decir, una especie de Estado de Cuenta, respecto a todos los Requerimientos que la propia Secretaría tiene registrados como No Solventados en tiempo y forma, con lo cual busca confundir al contribuyente e incentivar al mismo a efecto de que pague dicho adeudo sin conocer a ciencia cierta si todos los números de Crédito ahí señalados son procedentes o no; y por lo que hace a los contribuyentes con adeudos mayores a \$5,000.00, tendrán que acudir a las oficinas Hacendarias a solicitar su Carta de Adhesión.

En cuarto lugar, la SHCP se cura en salud, toda vez que la mayoría de los requerimientos enviados por ella a los contribuyentes, carecen de algunos requisitos legales, como son: la notificación personal para el caso de los requerimientos, y en el supuesto de que el notificador no encuentre a quien deba notificar, le deje citatorio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente a efecto de practicar la diligencia, so pena de llevarla a cabo con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino, de conformidad con los artículos 134 y 137 del CFF, lo cual, en la mayoría de los casos y con conocimiento de causa por parte de la autoridad, no se lleva a cabo; del mismo modo, la mayoría de los citados requerimientos son impresos con todo y firma, lo cual, implica que la firma del funcionario competente es facsímil y no autógrafa o auténtica como debería serlo y como lo establece el artículo 38 IV del CFF y sus correlativos Constitucionales 14 y 16.

En quinto lugar, los Contribuyentes Deudores deberán firmar una Carta de Adhesión con la SHCP y en la cual se entregan sin restricción y medida a dicha Secretaría, en el sentido de confesar todos sus adeudos y adherirse mediante dicha Carta a las estipulaciones que establece unilateralmente la propia Secretaría; además, en el artículo 4 último párrafo del ya referido Decreto, se señala que: **...Una vez adheridos al mismo, los contribuyentes que dejen de pagar una o más de sus parcialidades o paguen cantidades menores a las que les correspondan perderán en lo sucesivo los beneficios previstos en este artículo.**

En sexto lugar, la carga económica de la inflación recae en los contribuyentes, debido en gran parte, a la implementación de las Unidades de Inversión, mismas que son con cargo a dichos contribuyentes.

En séptimo lugar, y al paso del tiempo, se ha demostrado que la mayoría de los contribuyentes se han atrasado en sus parcialidades, lo que origina: tener que reparcializar su adeudo; que se les revoque la autorización para pagar en plazos; o bien, que no obtengan los beneficios del pago puntual y completo.

En fin, cabe reflexionar que aun a pesar de que la idea a difundir era la ayuda y el apoyo a los contribuyentes morosos, y que como se ha demostrado, esta es escasa, momentánea y engañosa; es conveniente señalar también que pesa un malestar sobre aquellos contribuyentes que sí cumplieron en tiempo y forma con sus contribuciones, ya que precisamente a los cumplidos no se les otorgó beneficio alguno y sin en cambio se les incitó a ser morosos por los "premios" que se están otorgando, lo cual propicia la Evasión Fiscal.

A propósito de los *Decretos*, vale la pena anotar lo siguiente: la Constitución, en su artículo 28 primero párrafo, establece que quedan prohibidas las exenciones de impuestos, por su parte, el artículo 49 del mismo ordenamiento legal, expone que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, estableciendo que no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de las facultades extraordinarias conferidas al Ejecutivo de la Unión, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 29 y 131 Constitucionales, en donde dicho Ejecutivo cuenta con facultad extraordinaria para legislar. En ese sentido, se otorga facultad legislativa al Ejecutivo de la Unión en tratándose de casos de Invasión, Perturbación Grave de la Paz Pública, o de cualquier otro que ponga a la Sociedad en Grave Peligro o Conflicto; y por otro lado, en los casos de Gravamen de Mercancías que se importen, Exporten o que pasen de Tránsito por el Territorio Nacional, así como Aumentar, Disminuir o Suprimir las Cuotas de las Tarifas de Exportación e Importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, y finalmente, para Restringir o 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.

En base a lo anterior, queda claro que la Constitución prohíbe en términos generales la Exención de Impuestos; que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, no pudiendo existir unión entre ellos; y por último, que el Ejecutivo, dentro de sus Funciones Extraordinarias para Legislar, no tiene autorizada la Exención de Impuestos, salvo el caso de la alteración grave que afecte la estabilidad del país y en cuanto al comercio exterior.

Más aun, el artículo 89 de la Carta Fundamental, menciona las facultades del Ejecutivo de la Unión, dentro de las cuales NO se faculta a éste para establecer Exenciones de Impuestos. Solamente, el artículo 92 del referido ordenamiento, señala que los Decretos del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que corresponda el asunto.

Pues bien, entonces, ¿cual es el fundamento legal que autoriza al Ejecutivo a Exentar impuestos por la vía de Decretos?; en estricto sentido, NO LO HAY. Sin embargo, los que lo justifican encuentran su fundamento legal en el artículo 71 I de la Constitución Federal, en donde se hace alusión a que el Derecho de Iniciar Leyes o Decretos compete: al Presidente de la República; a los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión; y, a las Legislaturas de los Estados, lo cual es completamente legal toda vez que sólo se está en presencia de la Iniciativa de una Ley o un Decreto, no de su aplicación, ya que para ello se debe llevar a cabo el Proceso Legislativo consistente en la: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e inicio de vigencia; es decir, la sola iniciativa no es suficiente como para adquirir el carácter de obligatoriedad.

Lo anterior, llevó al propio Legislativo a cometer el error de legislar en el CFF, en el artículo 39, que el Ejecutivo Federal, mediante Resoluciones de Carácter General, podrá: *condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes, sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias*, dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, base, cuota y tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes; y, conceder subsidios o estímulos fiscales.

Entonces, en estricta técnica jurídica, puede decirse que el multicitado Ejecutivo de la Unión No está facultado constitucionalmente para expedir Decretos y Resoluciones de Carácter General que Condonen Total o Parcialmente el Pago de Impuestos o Concedan Subsidios o Estímulos Fiscales. Lo que realmente sucede es que en gran número de ocasiones, el propio Ejecutivo obliga al Legislativo a actuar en determinado sentido, lo cual es inconstitucional, pero da resultados prácticos al primero de ellos, materializándose éstos en la LEY.

**e)** Por otro lado, no debe escaparse esta oportunidad para comentar otro tema de tan importante trascendencia y actualidad, como es el hecho de que grandes abogados fiscalistas y/o penalistas, encuentran cotidianamente en las leyes las minucias jurídicas, mismas que toman en consideración en sus múltiples asuntos, lo cual trae como consecuencia un gran número de resoluciones favorables a sus clientes (contribuyentes); lo anterior es producto, tanto de la Complejidad de las Normas Tributarias señalada con antelación, como del desarrollo del proceso, sea administrativo o judicial, en el cual se hubiesen determinado Créditos Fiscales, o bien, durante la Averiguación o Proceso Penal seguido en contra de los Contribuyentes. Bajo este esquema, resulta indispensable que se simplifiquen las Normas Tributarias y que los procedimientos llevados a cabo por los funcionarios se apeguen estrictamente a derecho, con ello, se cierra el campo de acción aprovechado por los fiscalistas y/o penalistas en el sentido de buscar el detalle jurídico que impida que el Contribuyente omita legalmente el pago de sus contribuciones y por ende se perjudique al Fisco.

### 3.7.) CONSECUENCIAS.

Las **Consecuencias** de un Sistema Fiscal equivocado son desastrosas, éstas, se han venido manejando en el transcurso del trabajo, sin embargo, podemos resumirlas de la siguiente forma:

En primera instancia, se fomenta que los Contribuyentes cautivos y cumplidos con sus obligaciones fiscales, se percaten de que existen formas que a sus semejantes les resultan y en las cuales obtienen beneficios económicos, por la omisión de contribuciones.

En segundo lugar, los Contribuyentes cautivos y no cumplidos, continúan con su comportamiento omisivo, por todas las razones expuestas con anterioridad, aun a sabiendas del peligro que corren.

En tercer lugar, se propicia el crecimiento de la Economía Informal o Economía Subterránea, la cual ha alcanzado índices verdaderamente alarmantes y en donde se ha dejado crecer tanto el problema, que la solución tendrá que ser drástica. En este punto es pertinente destacar que los beneficiados son los propios comerciantes, sus dirigentes en gran medida y los funcionarios que permiten su funcionamiento, todo ello, manejado bajo una organización monopólica muy bien estructurada que obtiene grandes beneficios económicos.

En cuarto lugar, se exhibe al país como inestable en sus políticas, dentro de las que se encuentra la Fiscal, por lo que los inversionistas extranjeros tienen gran cautela con el dinero depositado en nuestra nación, razón por la que muchos de ellos prefieren inversiones golondrinas, a aquellas depositadas a largo plazo o con la finalidad de permanencia.

Como consecuencia de lo anterior, el Gobierno Federal no alcanza a cubrir satisfactoriamente sus compromisos, mucho menos, cuenta con recursos para financiar proyectos de progreso y estabilidad nacional, por lo que generalmente se recurre a empréstitos. Como resultado de esta mala administración, se hace un círculo vicioso que es difícil romper, en virtud de que se ha creado y alimentado un sistema en donde el juego de intereses no permiten dar marcha atrás, a menos que sobrevenga una causa extraordinaria que logre terminar con la bola de nieve creada y mantenida durante largo tiempo.

### 3.8.) PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

La Proporcionalidad y Equidad Tributaria, se relacionan con el concepto de Justicia Tributaria, existiendo un sinnúmero de ideas y apreciaciones diversas, y sólo para muestra de ello, basta intentar definir Justicia en primera instancia, para lo cual, algunos doctrinarios han coincidido que es: dar a cada quien lo que le es suyo, lo que le pertenece o le corresponde; concepto que resulta incompleto y por tal motivo carente de substancia y esclarecimiento, en virtud de que no se define qué es lo que le corresponde a cada uno o en qué medida y quién lo reparte.

Ahora bien, destaca el hecho de que la Justicia es un concepto relativo al Orden Social existente en cada tiempo y lugar, lo cual implica que cada persona tengan un concepto distinto de ella, de acuerdo al Orden Social del lugar en que se encuentre y al momento en que éste se aplique. En otras palabras, la Justicia tiene que ver con los planteamientos políticos, económicos, sociales, etc. del lugar y del tiempo, al cual se haga referencia.

En ese sentido, la Justicia, es una condición que puede darse o no en un determinado Orden Social, en el cual, existan invariablemente, intereses en conflicto. Bajo ese esquema, e intentando esclarecer de manera personal, sin pretender universalizar el citado concepto por las razones expuestas, el fin de la Justicia puede ser: la búsqueda de la felicidad de los miembros pertenecientes a un determinado Orden Social, así como su realización integral, misma que el hombre no puede encontrar por sí sólo y que busca en la Sociedad; la obtención y la correspondencia de satisfactores, en la medida en que éstos se brinden; la libertad; la tolerancia en la medida en que ésta sea prudente; y, el bien común.

Sin embargo, debemos ser claros en mencionar que no existe un Orden Social que pueda ser capaz de brindar a cada uno de sus miembros, los fines antes señalados, pero, lo que sí es posible, es intentar aproximarse a estas metas, y obviamente, a mayor cercanía, más Justo es el Orden Social y menos serán los reclamos al mismo, de modo que en buena medida, la Justicia de un determinado Orden Social, puede ser valorada en función del sentir de su sociedad.

Finalmente, es necesario someterse a la Justicia Legal, es decir, aquella proveniente de la norma creada por el Legislativo, sea esta virtuosa o no.

Y por lo que respecta al término Tributario, basta decir que nos referimos a los Tributos, entendidos éstos como las Contribuciones; ahora bien, ¿Porqué es necesario Tributar?

Resulta necesario Tributar porque existe la figura del Gobierno (Orden Social), como elemento del Estado, y el cual, desde nuestro particular punto de vista, debe encargarse de legislar en beneficio de la sociedad; de mantener el orden y la seguridad social y; de proveer los bienes y servicios que requieran los gobernados para alcanzar los fines descritos con antelación. De modo que los Tributos existen desde la creación de los Gobiernos; por lo tanto, podemos afirmar que los Tributos son consecuencia de la existencia de los Gobiernos.

Ahora ¿En qué medida debe Tributarse?

En *primera lugar*, la medida tiene como base la Delimitación de Funciones del Poder Político, ya que en caso de que éste se adjudique funciones distintas a las mencionadas anteriormente y que por tal motivo desarrolle actividades que en principio no le corresponden, en esa medida de crecimiento se aumentarán los Tributos, debido a que se requerirán más recursos para sufragar esas funciones extraordinarias. En *segundo lugar*, la medida del Tributo debe estar en relación a la Capacidad Económica de las personas que deben pagarlo. En *tercer lugar*, debe guardar cierta proporción con los Servicios que, en su conjunto, se reciben del Gobierno. Y, en *cuarto lugar*, en la medida en la cual no Obstaculicen el Proceso Productivo, y por ende, el Crecimiento del país.

Como muestra de lo delicado que resulta una adecuada Justicia Tributaria, basta hacer mención de lo expresado por algunos historiadores que consideran a los impuestos, cuando son intolerables, como *causa principal* de guerras, revoluciones y decadencia de grandes pueblos, *que en parte*, se vieron demurrados por el exceso de Tributos. Así, podemos traer a la luz la decadencia de la civilización de Egipto, Grecia y Roma; la Carta Magna, arrancada a Juan Sin Tierra; la Revolución Francesa; y la lucha por la Independencia de las Colonias Inglesas en América del Norte, entre otros. De modo que la historia nos enseña que cuando los Gobiernos crecen desmesuradamente, por la gama de funciones que se adjudican y que no les correspondían originariamente, así como por no administrar correctamente los recursos que obtienen, se corre el riesgo de convertirse en explotador y desproteger a los gobernados; por lo que de continuar permanentemente con esa política, se puede predestinar la destrucción de ese pueblo, ya que no hay mal que dure 100 años ni pueblo que lo resista.

Por su parte, el Sistema Fiscal Mexicano adopta el principio de Proporcionalidad y Equidad en cuanto a las Contribuciones, de acuerdo al artículo 31 IV de nuestra Carta Magna. Estos conceptos los entendemos como la Capacidad que tienen quienes pagan las contribuciones de desprenderse de una parte de su riqueza para el beneficio social y sin que ello represente un sacrificio significativo en su patrimonio que le impida cubrir sus satisfactores personales y los de su familia.

**Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:**

**IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Aquí cabe hacer una crítica sana al texto del artículo en comento en el sentido de que no es obligación exclusiva de los mexicanos, sino de todas aquellas personas que se encuentren en la hipótesis o situación jurídica que marcan las leyes secundarias en cuanto a la obligación de contribuir, por lo que los extranjeros también pueden ser sujetos de contribuciones en nuestro país.

Ahora, partiendo de la idea de que ningún Régimen Fiscal puede ser 100 % Justo, o dicho de otra forma, enteramente Proporcional y Equitativo, es que nos abocamos al estudio del Régimen Fiscal Mexicano, mismo que, para determinar su Justicia o Injusticia, tenemos que analizarlo en su universo impositivo, esto es, en su totalidad; en otras palabras, el impacto que tiene cada sujeto pagador con respecto a cada contribución a la que está sujeto. Por ejemplo, en el caso del IVA, en primera instancia no podemos afirmar si es Justo o no, en virtud de que hay personas (físicas o jurídicas) que no son traslativos de él, y por ende, no impacta en el importe de los servicios que ofrecen, como es el caso de los doctores.

Aunado a esa situación, encontramos que algunos impuestos son establecidos no como forma primordial de allegarse recursos, sino como manera de desmotivar o incentivar determinados bienes o servicios, como es el caso de productos de importación; o bien, en tratándose de la Salud, se tasa excesivamente ciertas mercancías, como por ejemplo los cigarros.

Por otro lado, la Justicia Tributaria también se mide en relación al índice de Defraudación Fiscal existente, razón por la que un alto porcentaje de ella denota un Sistema Fiscal Injusto, y sobre todo, una contundente Injusticia a quienes cumplen con sus obligaciones tributarias. Con ello, se crea un ambiente de descontento de los contribuyentes cumplidos con respecto a los incumplidos y al propio Gobierno por permitirlo, ya que toda la carga de los gastos públicos recae en unos cuantos, y esto, es lo más injusto que puede ocurrir en cualquier Sistema Fiscal. Es decir, sería correcto ampliar el universo de causantes y reducir el número e importe de los tributos y sus accesorios, que dicho sea de paso, éstos alcanzan un nivel impresionante de Injusticia Fiscal.

Destacan también los llamados Impuestos Progresivos, porque en ellos se lleva a cabo el principio de que paga más quien gana más (tasa mayor); sin embargo en México, estos impuestos resultan escasos e insignificantes, debido a que sólo algunos contribuyentes son sujetos a tablas progresivas (arts. 80, 80-A, 80-B y 141, 141-A, 141-B de la LISR), como por ejemplo las Personas Físicas que perciben Ingresos por Salarios, Honorarios y Arrendamiento, pero el inconveniente radica en que dichas tablas tienen un margen demasiado pequeño entre un rango y otro, y comienzan a tasar desde un nivel muy bajo, lo que ocasiona que fácilmente se logre alcanzar el rango superior en donde se encuentra la tasa de mayor impuesto. Por otro lado, estos Impuestos Progresivos no son aplicables a las Personas Físicas y Jurídicas que están comprendidas en el Régimen General de Ley del ISR, mismas que desarrollan Actividades Empresariales y que llevan a cabo el mayor volumen de operaciones, tanto de producción, de industrialización, de distribución y de comercialización en el mercado, por lo que las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas en México se rigen bajo la misma tasa impositiva en tratándose del ISR, impuesto que resulta el más significativo de todos para el Gobierno de acuerdo a las Leyes de Ingresos de la Federación, que año con año, se publican en el DOF.

También vale la pena hacer un análisis de los Objetos que se Graban, ya que de ello depende el estímulo a las diversas actividades económicas y productivas, y por ende, a su crecimiento, lo cual reeditarán en una fuente productora de múltiples Beneficios Sociales. En los Estados Unidos Mexicanos, los Objetos Gravados no han sido estudiados con profundidad por los legisladores, debido a que nuestro Sistema Impositivo Grava: el ahorro, la inversión productiva, la reinversión de utilidades, etc., y por el otro lado, desgrava: el agio, las prácticas especulativas y monopólicas, el despilfarro y la incompetencia, entre otras.

Otro factor que determina la Justicia Tributaria es la Utilización de Métodos y Sistemas Simplificados, que permitan a los contribuyentes la facilidad en el cálculo y entero de sus obligaciones fiscales. Esto conlleva a la simplificación y a la clara redacción de las múltiples Leyes, Códigos, Reglamentos, Jurisprudencias, Reglas de Carácter General, Circulares, etc.

También influyen los Costos de Recaudación de Recursos del Fisco e indudablemente la Aceptación que se tenga de las Autoridades Hacendarias, misma que actualmente es de *temor y malestar*. *Temor*, por el famoso "Terrorismo Fiscal", que promueve privar de la libertad a aquellas personas que omitan pagar sus contribuciones, o bien, que incurran en alguno de los tipos que el CFF establece como delitos; y *malestar*, porque la mayoría de los contribuyentes consideran que sus contribuciones son mal administradas y porque tienen la idea que los funcionarios y empleados hacendarios abusan de sus cargos, por lo que ésta impresión en los contribuyentes también afecta y promueve la evasión fiscal, y en ese sentido, se aportan elementos que afectan desfavorablemente al Sistema Fiscal, por lo que a nadie, inclusive al propio Gobierno, beneficia esa imagen.

Por lo tanto, afirmar que existe un Sistema Fiscal Justo o Injusto en México, resulta una tarea muy difícil de precisar, en virtud de que es necesario analizar el problema desde diversos ángulos, tales como: el límite para el establecimiento de contribuciones, sus aplicaciones, sus montos, sus incidencias, las políticas de gravamen diversas al fin recaudatorio, la evasión fiscal, la utilización de impuestos progresivos, el gravamen a objetos que estimulan el crecimiento y derrama de recursos al país, la obtención y manejo de los recursos, el acercamiento que exista entre autoridad y contribuyente, y a todas las circunstancias accesorias que afecten la relación contributiva.

Finalmente y con los elementos señalados, debemos definir si existe o no Justicia Tributaria en nuestra Nación, lo cual resulta comprometedor por la serie de valores y conceptos que se han venido manejando, razón por la cual, se tomó un interesante artículo del Periódico el Herald de México, de fecha 03 de Julio de 1996, que a nuestro parecer, resume los efectos de nuestra Situación Fiscal, lo cual, permite a cada quien determinar si contamos o no con Justicia Tributaria, por lo que a continuación se reproduce:

El siguiente es un recuento de datos fiscales que la Academia Mexicana de Investigación Fiscal (AMIF) entregó, en exclusiva, para los lectores de EL HERALDO DE MEXICO.

- A partir de este año, el artículo 141 del Código Fiscal señala, en cuanto a las garantías que el contribuyente tiene que otorgarle a la autoridad en relación al adeudo contraído, la norma se amplió para abarcar bienes fiscales o incluso, los negocios de los deudores.

- Actualmente 70 por ciento de la base de contribuyentes no tiene la posibilidad de liquidar sus adeudos con el fisco, lo que implica que ese porcentaje es susceptible de embargo y por ende, 70 por ciento de la industria puede parar, congelándose la generación de empleos y la economía.

- La base de contribuyentes es de sólo cuatro millones 300 mil personas, que sostienen a todo el país.

- Se calcula que las personas morales son un millón 200 mil.

- Son casi 800 mil empresas las que tienen adeudos fiscales.

- Desde 1987 a 1995, la recaudación en términos reales ha caído 30 por ciento.

- De 1995 a la fecha, la recaudación fiscal ha decrecido alrededor de 30 por ciento, dado que el contribuyente no tiene capacidad de pago.

- La economía informal ha crecido en forma desorbitante. Un análisis de la Academia Mexicana de Investigación Fiscal (AMIF) señala que en el periodo 1982-1984 ésta equivalía a 10 por ciento del Producto Interno Bruto. Actualmente representa casi 40 por ciento del PIB !

- La cuantía de los recargos, actualizaciones y multas de un crédito fiscal multiplica tres o cuatro veces más el monto original.

- Un ejemplo para reflexionar: En Chile desgravaron a las empresas durante 10 años del Impuesto Sobre la Renta (1985-1995), pero el gobierno advirtió que, a aquellas empresas que retiraran los dividendos se les cobraría un impuesto de casi 70 por ciento. La medida hizo que esas empresas reinvirtieran sus utilidades y comenzaran a crecer y a generar empleos. En México, está gravada la reinversión de utilidades y los accionistas retiran la utilidad fiscal neta sin pagar impuestos.

- Con un régimen fiscal más simplificado que el de México, los contadores de Estados Unidos, para calcular los impuestos, gastan el mismo tiempo horas - hombre que utilizan los ensambladores de automóviles. Los primeros no aportan algo al PIB; los segundos, sí.

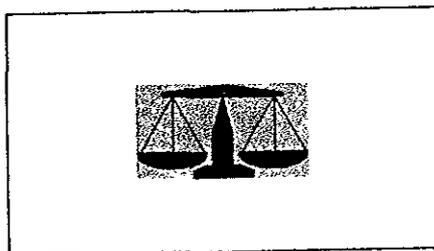
- Según la AMIF, en México es casi "milagroso" hacer un cálculo eficiente de los impuestos dado el grado de complicación que existe en la regulación. Para ejemplificar, señalan que un profesor universitario tarda siete clases en explicar cómo realizar un cálculo sobre nóminas, y concluyen que no hay ley fiscal más complicada en el mundo que la nuestra.

- Otro llamado de atención: En Suecia se tiene un nivel de recaudación de 54 por ciento del PIB (de cada peso que cobran, 54 por ciento es para el gobierno). En México, el nivel es de casi 12 por ciento, pero el problema es la base tributaria, porque si en el país escandinavo tributan todas las personas en edad de trabajar, aquí sólo lo hacen 4 millones.

- Si se considera que la Población Económicamente Activa asciende a 36 millones, y que 21 millones de habitantes obtienen alguna remuneración, la diferencia, 15 millones, pueden estar evadiendo impuestos, o ser parte de la economía informal.

- Si se mide el poder adquisitivo de la gente, en términos internacionales, es impresionante la caída que en este rubro han tenido los mexicanos: 10 por ciento de lo que es necesario para subsistir de manera decorosa. La AMIF dice que el salario mínimo debería de ascender en estos momentos a 6 mil 500 pesos mensuales, y sin embargo, es de 600 pesos. "Si las autoridades hacendarias no hacen deducibles esos 6 mil 500 pesos, están gravando el nivel de sobrevivencia más elemental de los contribuyentes", aclaró la Academia(1).

Finalmente vale la pena comentar brevemente que en el Distrito Federal, de 1988 a la fecha, el importe de lo recaudado por lo que respecta al Impuesto Predial se ha cuadruplicado en términos reales; así mismo, de 5 gravámenes existentes en la fecha referida, hoy existen 9; del mismo modo, el Distrito Federal ha incrementado su recaudación en 323% en términos reales, y por otro lado, se ha disminuido el apoyo Federal en un 48%, por lo que los habitantes del Distrito Federal aportan más a las Entidades Federativas de lo que reciben, ello, con base en la ilógica instrumentación y aplicación de la Ley de Coordinación Fiscal, la cual, es producto de la necia centralización en que ha vivido nuestra Nación.



(1) El Heraldo de México. Sección de Economía y Finanzas, México, 03 de Julio de 1996, Pag. 4F.

### 3.9.) CONCLUSIONES.

En el presente Capítulo, se abordan sólo algunas de las Causas por las que los obligados al pago de contribuciones las omiten total o parcialmente, causando con ello un perjuicio al Fisco Federal. En realidad, dichas Causas son muchas y muy variadas, toda vez que también existen aquellas de carácter subjetivo, como pueden ser: la educación, el sentido de la responsabilidad, el entorno que rodea al individuo, es decir, las Causas psicológicas influyentes, también debe considerarse la posición social, las experiencias, las expectativas a futuro, y hasta el estado de ánimo que se tenga al momento de *cumplir con las obligaciones fiscales*.

Por lo tanto, es tarea difícil la encargada al Gobierno, en el sentido de fomentar una Educación Fiscal, tanto en él mismo como en los particulares obligados al pago de contribuciones, y claro está, éstos también deberán aportar su grano de arena dentro de la relación jurídica comentada; por tanto, en la medida en que se de esa educación, surgirán las Posibles Soluciones al fenómeno planteado y dicho Gobierno disminuirá las terribles Consecuencias en las que actualmente se ve envuelto.

Finalmente, en el polémico tema de la Proporcionalidad y Equidad, que tiene gran relación con la Justicia Tributaria, se intenta esclarecer en primer lugar el concepto de Justicia, como algo relativo al Orden Social existente, pero que en términos generales persigue la felicidad de sus miembros, su realización integral, la obtención y la correspondencia de satisfactores, la libertad, la tolerancia en la medida en que ésta sea prudente, la democracia y el bien común, entre otros. Por lo que respecta al término *Tributario*, se establece la necesidad de pagar impuestos, en virtud del sostenimiento que requiere el aparato gobernante; así mismo, se expone que la medida de ellos está en función de los gastos que deben erogarse para satisfacer las actividades para las que fueron creados. Ahora bien, del análisis global del Sistema Fiscal Mexicano, encontramos que existe una gran variedad de impuestos con una tasa significativamente elevada; una reglamentación tremendamente complicada; un distanciamiento enorme entre autoridad y contribuyente; un descuido sorprendente en cuanto a la fiscalización de la economía subterránea; una falta de planeación en los objetos gravados, desestimulando la inversión, sobre todo a largo plazo, etc., lo cual trae como consecuencia: la imposibilidad de pago del 100% de las contribuciones; la imposibilidad de cumplir con toda la reglamentación; el abuso de algunos servidores públicos, así como el estancamiento productivo y económico del país, y por consiguiente, la suma de éste al tercer mundo.

## CONCLUSIONES GENERALES

En virtud de que la CRISIS ha sido una de las *características recurrentes* en la historia de México, es que el sustentante consideró oportuno analizar una de las múltiples causas por las cuales generalmente permanecemos en ese desfavorable estado de sobrevivencia. Bajo el anterior esquema, es importante replantear diversos aspectos de la vida financiera de nuestro país, motivo por el cual, es necesario enfrentar con una nueva visión al Sistema Fiscal, medio por el cual el Estado, en significativa proporción, se nutre de recursos para solventar sus compromisos.

### 1. Respecto a los *Conceptos Fundamentales*, se destaca:

Que en ese orden de ideas, es preciso puntualizar, en principio, algunas referencias acerca de la *Organización y Funcionamiento del Estado Mexicano*; es por ello que inicialmente se aborda el tema de **Los Elementos Estructurales de los Estados Modernos**, considerando sus elementos, mismos que se describen brevemente en la siguiente forma: Territorio, como el ámbito de validez espacial sobre el que se ejerce la soberanía; Población, como el ámbito de validez personal; y, Gobierno, como dominio para gobernar dentro determinada jurisdicción. En seguida se hace alusión a la **Forma de Estado Federal** adoptada por nuestro Poder Político y consagrada en el artículo 40 Constitucional. Posteriormente, se comenta el controvertido tema de la **Soberanía y Forma de Gobierno**, entendiendo a la primera como la *Independencia* respecto a los demás Estados Soberanos, así como a la *Supremacía* sobre las personas que se encuentran bajo su jurisdicción; y la segunda, como la *voluntad del pueblo* para auto determinarse, precisamente, su Forma de Gobierno, constituyéndonos en una República, Representativa, Democrática y Federal. Por su parte, se hace referencia al **Poder Público** como ente integral, mismo que se divide para sus funciones en Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

También se recuerdan los puntos más relevantes en la **Historia de los Tributos**, intentando rescatar la experiencia de las civilizaciones más antiguas, a efecto de capitalizar el pasado.

Ahora bien, el Ejecutivo Federal, vía la SHCP, tiene la **Competencia Tributaria**, consistente en la facultad de recaudar y distribuir los **Créditos Fiscales**; en tanto que el Legislativo Federal, vía el Congreso de la Unión, cuenta con la **Potestad Tributaria**, consistente en la facultad de crear leyes, inclusive fiscales. Derivado de la Competencia y Potestad Tributaria, al Estado se le allega de recursos, constituyendo uno de los elementos integrantes de su **Patrimonio**, de modo que las incidencias en cada rubro, especialmente en los Impuestos y particularmente en el Impuesto Sobre la Renta, deben ser revaloradas en forma proporcional y equitativa, en términos de lo dispuesto por el artículo 31 Fracción IV de nuestra Carta Magna, con el propósito de distribuir la carga tributaria entre más contribuyentes y propiciar Finanzas Públicas sanas.

2. Respecto a la Defraudación Fiscal, Defraudación Fiscal Calificada y Defraudación Fiscal Equiparada, se concluye:

En base a los Conceptos Fundamentales vertidos, urge enfrentar a la Defraudación Fiscal, como parte integral de una nueva Estructura Fiscal, por lo que a continuación se concluye respecto a ella que:

En cuanto a las características primarias del Delito de Defraudación Fiscal, se observa que al **Delito** se le conceptúa como: la *Conducta o el Hecho Típico, Antijurídico, culpable y Punible. Conducta o Hecho*, porque se trata de una actividad o inactividad humana, voluntaria y de resultado, y que en el caso particular del Delito de Defraudación Fiscal y Defraudación Fiscal Calificada, se caracterizan por ser siempre: *Dolosos, de Resultado Material, Patrimoniales y Especiales*, y por lo que hace al Delito de Defraudación Fiscal Equiparada, se sostiene que es indebida su aplicación, por no contar con las Formas esenciales previamente citadas, ya que éste puede ser: *Doloso o Culposos, con o sin Resultado Material, Patrimonial o no Patrimonial e Innominado*, sin embargo, ambos son de *Querrela necesaria formulada por la SHCP; Típico*, por el apego al precepto jurídico, de modo que la Tipicidad es la adecuación de la Conducta o del Hecho a la hipótesis prevista en la norma; *Antijurídico*, porque la acción u omisión derivada de la Conducta o Hecho, contradice al Derecho; *Culpable*, porque la citada Conducta o Hecho, debe ser personalmente reprochable a alguien; y *Punible*, porque conlleva una sanción. El *Sujeto Activo* se atribuye al hombre que con su voluntad y su acción u omisión contradice el ordenamiento legal, siendo en el caso que nos ocupa, el Contribuyente; y por otra parte, el *Sujeto Pasivo* se atribuye al titular del derecho lesionado, siendo en el caso que nos ocupa, la Autoridad recaudadora de los Créditos Fiscales, es decir, la SHCP. Respecto al *Objeto Jurídico*, se establece que es el bien jurídico tutelado a través de la Ley, siendo en el caso particular, el Patrimonio del Estado; y por otra parte, el *Objeto Material*, se establece como la persona o cosa dañada o que sufre el peligro, siendo en el caso particular, el propio Sujeto Pasivo. De acuerdo a lo anterior, los *Presupuestos del Delito* deben ser: el Sujeto Activo, el Sujeto Pasivo, el Bien Lesionable y la Norma. También resulta importante destacar el Lugar y el Tiempo de la Comisión del Delito, con la finalidad de determinar, por un lado, el ámbito espacial de aplicación de la Ley y la competencia, mismas que en el caso a estudio, se trata de la Competencia Federal; y por otro lado, determinar la aplicación de la Ley vigente y la posible prescripción.

También se observa que el Delito de Defraudación Fiscal tiene su *Antecedente* próximo e inmediato en el Delito de Fraude, en razón a que previo a la entrada en vigor de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal de fecha 30 de diciembre de 1947, misma que fue derogada para darle vida a los Delitos Fiscales en el CFF en fecha 30 de diciembre de 1948, y particularmente el Concepto de Defraudación Fiscal en fecha 19 de enero de 1967, la figura jurídica empleada para evitar el deterioro patrimonial al Fisco, era precisamente el Delito de Fraude, que dicho sea de paso, ambos conservan gran similitud en cuanto a sus elementos.

**El Delito de Defraudación Fiscal y el de Defraudación Fiscal Calificado**, previstos en el artículo 108 del CFF, cubren las necesidades totales del delito que buscó la SHCP al proponer castigar la Evasión Fiscal, por lo que fue irrelevante incorporar el Delito de Defraudación Fiscal Equiparada, dispuesto en el artículo 109 del mismo ordenamiento legal, excepción hecha de las fracciones segunda y quinta, mismas que establecen la responsabilidad de omitir enterar las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado, o bien, ser responsable de presentar la declaración del ejercicio, por más de doce meses, cuando deban pagarse contribuciones; toda vez que si no se exterioriza la voluntad del contribuyente en una declaración, resulta imposible tipificar algún acto no exteriorizado; sin embargo, éstas fracciones podrían haberse incluido en el primero de los artículos mencionados y derogar el segundo de ellos.

Referente al *Uso de Engaños* en el Delito de Defraudación Fiscal, cabe destacar que en ellos, puede actualizarse cualquier conducta contraria a la Ley, por lo que la palabra Engaño es muy extensa y comprende cualquier maquinación encaminada a burlar al Fisco, es por ello que, como se ha señalado con antelación, el artículo 109 del CFF, resulta irrelevante, en virtud de tener deficiencias legales, pero sobre todo, porque el Engaño comprende todas las hipótesis contenidas en las fracciones del artículo referido, excepción hecha de la fracción segunda y quinta. Por lo que Engañar al Fisco Federal en cualquier forma y obtener con ello, la omisión total o parcial de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, con perjuicio al mismo, se considera como Estafador y deben aplicarse las penas correspondientes, ya que el citado Engaño, finalmente, daña a la sociedad con su comportamiento evasor.

Referente al *Aprovechamiento de Errores* en el Delito de Defraudación Fiscal, cabe destacar que es requisito indispensable que la Autoridad Fiscal incurra en algún error y éste sea descubierto y aprovechado por el contribuyente, y con ello, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Referente a la *Omisión Total o Parcial del Pago de Alguna Contribución*, ya sea en Pagos Provisionales, Pagos Definitivos o en el Impuesto del Ejercicio, con la Obtención de un Beneficio Indebido y con Perjuicio del Fisco Federal, complemento de los elementos del Delito de Defraudación Fiscal, cabe destacar que la citada Omisión, el referido Beneficio y el señalado Perjuicio, deben ser resultado de los Engaños y/o Aprovechamientos causados al Fisco Federal, para la configuración del delito en cuestión. En ese sentido, se observa nuevamente el espíritu de la SHCP, al buscar afanosamente recursos y no dar oportunidad al contribuyente a financiarse de las contribuciones a su cargo. Así las cosas, es evidente el hostigamiento por parte de la Autoridad Fiscal al Contribuyente, al sancionarlo con la posible privación de la Libertad, no siendo justo el trato con los funcionarios deshonestos que hacen grandes fortunas con los recursos que con tanto esfuerzo, aportan los Contribuyentes al Gasto Público.

En cuanto al *Delito de Defraudación Fiscal Calificado*, contenido en el quinto párrafo del artículo 108 del CFF, debe destacarse que se incorpora a dicho artículo, como un *Delito* cuyo *Dolo* es más acentuado, es decir, se lleva en él más malicia, por lo que su penalidad se aumenta en una mitad de la correspondiente al *Delito de Defraudación Fiscal*. Bajo el anterior esquema, parecería caerse en imprecisiones jurídicas, toda vez que al particular punto de vista del sustentante, en los preceptos legales se debe ser preciso, esto es, si en la primera parte del artículo 108 del CFF se está castigando claramente el no pagar contribuciones bajo el esquema de maquinaciones en contra del Fisco Federal, y que además, se establecen las penalidades para el delincuente del delito en cuestión, las cuales van de un mínimo a un máximo, es que entonces se establece la tipificación y el resultado causado con esa conducta típica, que es lo que realmente se persigue con esta norma, por lo que decir que existe un *Engaño más Engañador* o un *Aprovechamiento más Aprovechable*, muestra confusión, ya que en todo caso, deben ajustarse las penas, pero finalmente, se trata de un simple *Engaño* o de un simple *Aprovechamiento*, y como tales, deben castigarse.

Respecto a la *Defraudación Fiscal Equiparada*, debe decirse que en realidad no se trata de una *Equiparación*, puesto que en la disposición del artículo 109 del CFF, se contienen elementos propios y exclusivos, y lo único que es igual a la *Defraudación Fiscal* contenida en el artículo 108 del referido Código, son las penalidades, lo cual no significa que el tipo delictivo sea equiparable. El *Delito de Defraudación Fiscal "Equiparable"* no es Específico del *Delito de Defraudación Fiscal*, por no contar con los elementos de éste último. Por lo tanto, la comentada *Defraudación Fiscal Equiparada*, no es ni *Equiparable* ni *Específica*, sino *Innominada*; además de contar con múltiples deficiencias legales, de manera que debería desaparecer.

Por lo que respecta a las penas aplicables al *Delito de Defraudación Fiscal*, *Defraudación Fiscal Calificada* y *Defraudación Fiscal Equiparada*, cabe resaltar que tanto la *Sanción Administrativa* como la *Sanción Penal*, son en gran medida, penalidades significativas que tienen la finalidad de hacer conciencia en los contribuyentes de que por ningún motivo, deben dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Finalmente, debe destacarse que todo presunto responsable del *Delito de Defraudación Fiscal*, cuenta con *Garantías Constitucionales y Legales* que le permiten asegurarle un proceso apegado a la *Ley*; por lo que es recomendable asesorarse de profesionales en la materia, primero, para prever algún problema de tipo fiscal, el cual, puede afectar significativamente el patrimonio del contribuyente, y segundo, para poder enfrentar un problema de tipo fiscal - penal, que puede afectar no sólo el patrimonio del contribuyente, sino también su libertad.

**3. Respecto a las Causas Fundamentales y Posibles Soluciones de la Defraudación Fiscal, así como sus Consecuencias, se concluye:**

Ahora, la reflexión más importante que debemos hacernos, es: ¿Debe reforzarse practica y jurídicamente la presión fiscal en los contribuyentes?, o bien, ¿Debe asumirse una visión de mutua cooperación en la relación contributiva?. Pensamos que debemos apegarnos a la segunda postura, teniendo como base de sustento las siguientes Causas y sus Posibles Soluciones:

Respecto a las **Causas Económicas**, cabe destacar que, amen de la desfavorable situación económica de la mayoría de los contribuyentes, existen demasiadas, elevadas y complicadas contribuciones, aunado al enorme gasto gubernamental, en base a ello es necesario sanear ambas situaciones, desahogando la situación fiscal de los contribuyentes y administrando en mejor forma el presupuesto de egresos.

Por lo que hace a las **Causas Políticas**, se advierte que es indispensable implementar Políticas en materia fiscal a mediano y largo plazo sobre todo, reconsiderando los objetos gravados y el trato igual a los desiguales, ya que el esquema fiscal de las micro, medianas y grandes empresas es el mismo, no siendo igual las características de ellas, y por otro lado, aplicando los recursos provenientes de las contribuciones en donde más se requiere y no en donde más intereses creados existen.

En cuanto a las **Causas Sociales**, se establece la desfavorable imagen que representa el Estado como pésimo administrador de recursos, así como desfalcador de los mismos y aprovechamiento de cargos de servicio público para incrementar su patrimonio particular, no recibiendo generalmente castigos ejemplares que frenen este fenómeno; motivo por el cual, es recomendable capacitar al aparato burocrático y aplicar candados efectivos en los recursos, que den claridad y transparencia en su manejo.

De acuerdo a las **Causas Contables**, se concluye que existe un sinnúmero de trámites y reglamentaciones que interrumpen el desarrollo productivo de cada actividad; por otro lado, resulta innegable la complejidad de las leyes de carácter tributario, tanto por la terminología empleada, así como por su constante variación y la ínter relación con otras leyes, entre sus principales causas. Por lo tanto, debe promoverse una normatividad fiscal accesible y permanente, de manera que los contribuyentes estén en condiciones de familiarizarse con tan importantes ordenamientos legales.

Finalmente, las Causas Jurídicas, se rodean de diversos aspectos, destacando la Facultad otorgada a la SHCP para Querellarse ante el M.P. por la posible comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales, a efecto de que éste consigne ante el Juez Penal Federal y se inicie un proceso penal en contra del presunto responsable del Delito de Defraudación Fiscal, en ese sentido, la citada Secretaría goza de amplias facultades que le permiten a algunos de sus funcionarios corromperse con la finalidad de obtener un beneficio propio a costa del deterioro patrimonial que sufren las arcas estatales al no ver ingresados los recursos correspondientes; más aun, técnica y jurídicamente, la señalada Facultad de Querellarse por parte de la SHCP, es incorrecta, toda vez que debería hablarse de una Denuncia efectuada por cualquier persona, en razón a que Procurador Fiscal de la Federación, encargado de Formular la Querella, representa a un Organismo de Estado y no a una persona moral, recordando que la Querella debe formularla el Ofendido o el Representante o Apoderado de la Persona Moral, y por otro lado, dicho Procurador en ningún momento puede ser considerado como Ofendido, requisito indispensable en la Querella, ya que los recursos omitidos son públicos, y por ende, la ofensa es directamente en contra de la sociedad.

De acuerdo a las diversas Causas expuestas, se crea un terrible daño patrimonial al Estado, originando algunas Consecuencias, como: el fomento al incumplimiento de contribuir en tiempo y forma con las obligaciones fiscales, el crecimiento en la Economía Informal o Subterránea y la inestabilidad económica, entre las más importantes.

Es por ello que en los tiempos actuales debe imperar la Proporcionalidad y Equidad Tributaria, entendida en términos generales como la medida adecuada en la que debe contribuirse al gasto público, tendiendo como base lo siguiente: En *primera lugar*, la medida debe tener como base la Delimitación de Funciones del Poder Político, ya que en caso de que éste se atribuya funciones distintas a las estrictamente encomendadas, en esa medida de crecimiento se aumentarán los Tributos, debido a que se requerirán más recursos para sufragar esas funciones extraordinarias; en *segundo lugar*, la medida del Tributo debe estar en relación a la Capacidad Económica de las personas que deben pagarlo; en *tercer lugar*, debe guardar cierta proporción con los Servicios que, en su conjunto, se reciben del Gobierno; y, en *cuarto lugar*, en la medida en la cual no Obstaculicen el Proceso Productivo, y por ende, el Crecimiento del país.

Por lo tanto, reiteramos la importancia y el impacto que tiene en la economía nacional el fenómeno de la evasión de contribuciones, aspecto fundamental del Sistema Fiscal Mexicano, mismo que debe ser reestructurado a fin de sanear, en buena medida, los recursos públicos, y por otro lado, el progreso productivo del país.

## BIBLIOGRAFIA

1. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, tercera edición, México, 1993.
2. Hans, Kelsen. ¿Qué es Justicia?, Editorial Ariel, México, 1992.
3. Johnson Okhuysen, Eduardo Andrés. Equilibrio Entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, Editorial Pac, México.
4. Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Ecasa, cuarta edición, séptima reimpresión, México, 1985.
5. Millán González, Arturo Delito de Defraudación Fiscal y su Defensa Adecuada, Ediciones RoCár, primera edición, México, 1994.
6. Pavón Vasconcelos, Francisco. Derecho Penal Mexicano, Editorial Porrúa, novena edición 1990, México.
7. Pazos, Luis. Los Límites de los Impuestos, Editorial Diana, primera edición 1982, octava impresión 1991, México.
8. Ponce Rivera, Alejandro. El Impacto Patrimonial de las Reformas al Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, segunda edición 1997, México.
9. Ponce Rivera, Alejandro. Responsabilidad Fiscal Penal, Ediciones Fiscales ISEF, tercera edición 1997, México.
10. Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa, primera edición, México, 1984.
11. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Harla, segunda edición, México, 1986.
12. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, novena edición, México, 1994.
13. Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, vigésima segunda edición, México, 1994.

**OTRAS FUENTES:**

1. Enciclopedia del Idioma, Tomo II (D-M), Artes Gráficas Grijelmo, Madrid, 1958.
2. Enciclopedia Salvat Diccionario, Tomo 4 (CON-DZUN), Salvat Editores, Barcelona, 1971.
3. Enríquez Palomec Raúl. Léxico Básico del Contador, Editorial Trillas, segunda edición, décima reimpresión, México, 1985.
4. Laureano Herrera Gerardo Fabián. Breve Análisis del Aspecto Fiscal en México, Sistemas de Reproducción Editores, México, 1993.
5. Diario Oficial de la Federación, tomo DXIV No. 3, Organó del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, primera sección, México, 03/jul/1996.
6. Diario Oficial de la Federación, Organó del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, primera sección, México, 22/jul/1996.
7. Diario Oficial de la Federación, Organó del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, segunda sección, México, 29/dic/1997.
8. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Coedición Porrúa y UNAM, sexta edición, México, 1993.
9. El Heraldo de México, Sección de Economía y Finanzas, México, 03/jul/1996.
10. El Heraldo de México, Sección de Economía y Finanzas, México, 12/ago/1996.
11. Apuntes de Derecho Constitucional, impartidos por la Lic. Rosilda Blanco Martínez, en la Escuela Superior de ciencias Jurídicas, correspondientes al 4° semestre de la Licenciatura en Derecho (periodo de Febrero a Junio de 1994).
12. Apuntes de Derecho Fiscal, impartidos por el Lic. Arturo Cruz Suárez, en la Escuela Superior de ciencias Jurídicas, correspondientes al 8° semestre de la Licenciatura en Derecho (periodo de Febrero a Junio de 1996).

## LEGISLACION

1. Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, Editorial Pac, segunda edición, México, 1996.
2. Código Federal de Procedimientos Penales, Editorial Delma, decimoséptima edición, México, 1997.
3. Código Fiscal de la Federación, Tax Editores Unidos, onceava edición, México, 1996.
4. Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, novena edición, México, 1997.
5. Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para Toda la República en Materia del Fuero Federal, Editorial Delma, vigésima edición, México, 1997.
6. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, cientoveintiava edición, México, 1997.

## ABREVIATURAS

<b>AFORE</b>	Administradoras de Fondos Para el Retiro.
<b>ART.</b>	Artículo.
<b>ARTS.</b>	Artículos.
<b>CFF</b>	Código Fiscal de la Federación.
<b>CFPP</b>	Código Federal de Procedimientos Penales.
<b>CPDF</b>	Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para Toda la República en Materia del Fuero Federal.
<b>CPPDF</b>	Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal.
<b>DF</b>	Distrito Federal.
<b>DOF</b>	Diario Oficial de la Federación.
<b>FRACC.</b>	Fracción.
<b>IEPS</b>	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
<b>IMSS</b>	Instituto Mexicano del Seguro Social.
<b>INFONAVIT</b>	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
<b>INPC</b>	Indice Nacional de Precios al Consumidor.
<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta.
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado.
<b>LA</b>	Ley de Amparo.
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
<b>LSS</b>	Ley del Seguro Social.
<b>MP</b>	Ministerio Público.
<b>PGR</b>	Procuraduría General de la República.
<b>PIB</b>	Producto Interno Bruto.
<b>PROAFI</b>	Programa de Apoyo a Deudores Fiscales.
<b>PTU</b>	Participación de los Trabajadores en la Utilidad.
<b>RFC</b>	Registro Federal de Contribuyentes.
<b>RLISR</b>	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
<b>SCJN</b>	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
<b>SDI</b>	Salario Diario Integrado
<b>SHCP</b>	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
<b>TDDE</b>	Tesorería del Departamento del Distrito Federal.
<b>UDI's</b>	Unidades de Inversión.