



64
2ej.
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN

DELITOS FISCALES

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A N :
IRMA CHAVEZ GARCIA
ANA LUISA ORTEGA CORTEZ

ASESOR: LIC. JORGE LOPEZ GARDUÑO

267853

CUAUTITLÁN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1998.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLÁN
PRESENTE

ATN: Q. M^{de} del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

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

"Delitos Fiscales",

que presenta la pasante: Irma Chávez García
con número de cuenta: 9041255-8 para obtener el TÍTULO de:
Licenciada en Contaduría

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

ATENTAMENTE.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 17 de Agosto de 1998

PRESIDENTE L.D. Jorge López Garduño

VOCAL L.C. José Alejandro López García

SECRETARIO L.C. Mario López

PRIMER SUPLENTE L.C. César Ramírez Herrera

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Jaime Navarro Mejía



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

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

U. N. A. M.

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
PRESENTE

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

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

"Delitos Fiscales".

que presenta la pasante: Ana Luisa Ortega Cortez
con número de cuenta: 9037767-1 para obtener el TITULO de:
Licenciada en Contaduría

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

ATENTAMENTE.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 17 de Agosto de 1998

- PRESIDENTE L.D. Jorge López Garduño
- VOCAL L.C. José Alejandro López García
- SECRETARIO L.C. Mario López
- PRIMER SUPLENTE L.C. César Ramírez Herrera
- SEGUNDO SUPLENTE L.C. Jaime Navarro Mejía

AGRADECIMIENTOS

A LA UNAM:

Por que al permitirnos ser parte de ella, nos brinda la alternativa de prepararnos y tener una profesión con la cual enfrentamos a los retos de esta vida; fomentando en nosotros un desarrollo profesional y humano; porque gracias a esta institución tuvimos la oportunidad de estudiar, se ser alguien, de superarlos. Porque nuestra Máxima Casa de Estudios es el pilar de toda la educación profesional en México, por lo que la respetamos y estamos orgullosas de pertenecer a tu comunidad...GRACIAS POR TODO.

A LA F.E.S.C.:

Por la herencia inagotable de enseñanza y conocimientos que nos brindo al abrirnos sus puerta y darnos la oportunidad de terminar una carrera profesional... GRACIAS.

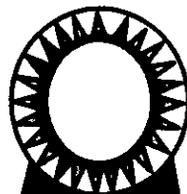
AL JURADO Y PROFESORES EN GENERAL:

Por que gracias a ustedes hemos podido cristalizar nuestro sueño de terminar nuestra carrera para iniciar nuevos retos en nuestras vidas, que sin sus conocimientos no hubiésemos podido lograr...GRACIAS.

AL ASESOR:

Lic.. Jorge López Garduño, le agradecemos sinceramente por el apoyo y la atención prestada en el desarrollo de este trabajo, ya que representa el objetivo mas grande de nuestras vidas en este momento, gracias por dedicarnos su valioso tiempo, trasmitiendonos su sabiduría y experiencia...MUCHAS GRACIAS.

ANA LUISA ORTEGA E IRMA CHAVEZ.



A DIOS:
Gracias Señor por haberme dado la oportunidad de venir a este mundo, por darme el regalo mas hermoso, que es la vida, gracias Dios por iluminar mi camino, gracias por permitirme ofrecerte cada segundo de mi vida. Hoy te ofrezco el fruto de una de nuestras cosechas...GRACIAS SEÑOR.

ANA LUISA ORTEGA.

A DIOS:
Gracias Señor por permitirme estar viva y poder compartir contigo y con todos mis seres queridos uno mas de nuestros triunfos, gracias por la familia que me has dado, por las amigas, por el amor que me has mandado y por darme la oportunidad de poder estar juntos en el examen profesional... GRACIAS SEÑOR.

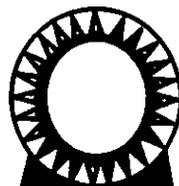
IRMA CHAVEZ G.

A MIS PADRES:

JOSEFA Y JOSE.

A ustedes que me dieron la vida y que día a día me brindaron su amor, que a pesar de que la distancia nos separa no han dejado de apoyarme.
A ti mamá por cada uno de los sufrimientos que te ocasione, por tus noches en vela, por tu amor, comprensión y por todo lo que eres.
A ti papá por que aun cuando no teniamos mucha comunicación nunca nos diste la espalda y de una u otra forma nos demostraste tu amor.
Se que no hay forma de agradecerles toda una vida de sacrificios, es por eso que les dedico este pequeño reconocimiento. A ustedes debo lo que soy y doy gracias a Dios por darme unos padres como ustedes y por permitirnos compartir este logro.

ANA LUISA ORTEGA.



**A MIS PADRES:
PETRA Y JUAN.**

Con mucha ilusión les ofrezco este trabajo, en reconocimiento a todos sus esfuerzos y al empeño que pusieron en mi educación, ya que ustedes hicieron posible mi formación profesional.

A usted mamá, por sus desvelos, por sus preocupaciones, por apoyarme en mis estudios, por su confianza y sobre todo por ser mi madre y apoyarme en este día tan especial.

A usted papi, por su apoyo siempre incondicional, por los esfuerzos que tuvo que hacer para que yo pudiera ser lo que ahora soy, una profesionista.

Espero que ambos se sientan orgullosos de los logros que juntos hemos obtenido y ahora espero se sientan orgullosos de mi como yo, de que ustedes sean mis padres...MUCHAS GRACIAS.

IRMA CHAVEZ G.

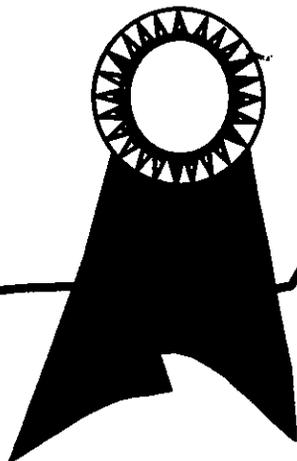
A MIS HERMANOS:

Linda, Andrea, Dany, Pety, Oscar, José, Octavio y Mary. A ustedes hermanos que me han apoyado y brindado su confianza, que a pesar de no tenerlos cerca de todos, siempre he contado con su apoyo, cariño y comprensión. Gracias hermanos por todo su apoyo.

Quiero dedicar este trabajo a mi querido hermano "OCTAVIO" que ahora ya no esta con nosotros, pero que desde el cielo el estará contento al igual que yo por haber hecho realidad este sueño.

Los seres queridos, que impulsan y permanentemente fortalecen el espíritu, para lograr nuestras metas. Por todo esto dedico cariñosamente este trabajo a todos ustedes.

ANA LUISA ORTEGA.



A MIS HERMANOS:

Con todo cariño y eterna gratitud a Benigno, Gonzalo, Demetrio, Zenaido, Florencio y Emilio. A todos ustedes por apoyarme en mis estudios, por su cariño y comprensión, esperando que todos y cada uno de ustedes sientan este trabajo como suyo, ya que sin su apoyo no hubiese sido posible llegar hasta este día, deseo nunca defraudarlos. Especialmente a mi hermano Gonzalo, ya que sin su sabio consejo a tiempo, nunca hubiese podido llegar a este momento tan importante en mi vida... GRACIAS HERMANOS.

IRMA CHAVEZ G.

A MIS CUÑADAS:

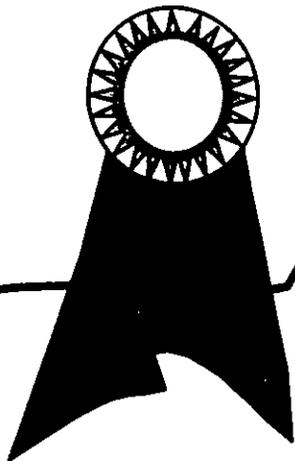
Con cariño a Rosy, Gloria, Estela, Patricia y Lorena. A todas ustedes por ser buenas compañeras, por darme unos lindos sobrinos. Especialmente a Rosy que siempre ha estado conmigo en todo momento apoyandome y dandome consejos cuando mas los he necesitado, por que mas que una cuñada ha sido como mi segunda madre, espero estés orgullosa de lo que he logrado... GRACIAS.

IRMA CHAVEZ G.

A MIS SOBRINOS:

A Juan Antonio, Hector Hugo, José Benigno, Omar, Eduardo, Alejandro, Ulises, Abraham, Vianey, Erick Neal, Diana Karen, Montserrat e Itzel. Con mucha ilusión ofrezco este trabajo a ustedes para que sea un ejemplo del comienzo que deberán seguir para lograr ser seres humanos dignos de admiración y respeto antes sus semejantes. Especialmente a Ana Claudia por su cariño, a pesar de su corta edad ha sabido ser una gran amiga. T.Q.M.

IRMA CHAVEZ G.



A MI GRAN AMOR, LUIS EFREN:

Por que gracias a tu amor incondicional que me brindas, a tu infinita paciencia he logrado obtener las fuerzas necesarias para seguir luchando. Gracias por estar siempre a mi lado para compartir tristezas y alegrías. Le doy gracias a Dios por haberte puesto en mi camino, y le pido me de la oportunidad de seguir compartiendo este triunfo contigo.

ANA LUISA ORTEGA.

A F. JAVIER MAYA, MI AMOR:

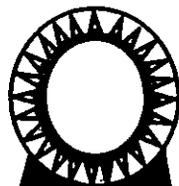
A ti por ser parte de mi vida, por que siempre estuviste a mi lado apoyandome y dandome tu confianza, en los buenos y malos momentos, por todos los consejos y comprensión que me has brindado. Por ayudarme en la realización de este trabajo que tanto significa y tanto nos ha costado a los dos, por el inmenso apoyo y confianza que has depositado en mi, espero nunca defraudarte, y seguir compartiendo contigo los siguientes retos que en la vida me esperan. Gracias Señor por tener a mi lado a un gran hombre...GRACIAS AMOR, TE AMO.

IRMA CHAVEZ G.

A MIS MEJORES AMIGAS Y AMIGO:

A IRMA CHAVEZ:

Por haberme dado la oportunidad de realizar este trabajo juntas, por toda la paciencia que me has tenido, gracias a tu empeño por lograr esta meta, hemos visto realizado nuestro sueño.



Gracias amiga por todo el apoyo que me has dado, porque has estado a mi lado cuando mas lo he necesitado, porque contigo he compartido muchas cosas... GRACIAS POR TODO.

A IRMA LUJAN:

Porque siempre que necesito que alguien me escuche tu nunca me has negado tu valioso tiempo, me has aconsejado cada vez que yo te lo pido. Gracias por brindarme tu amistad durante toda la carrera, haciendola mas agradable, por eso y mas... GRACIAS.

A JAVIER:

Porque de ti aprendi muchas cosas, me ayudaste a dar mis primeros pasos en el trabajo, porque cuando tuve aciertos, me felicitaste y cuando tropecé me brindaste tu apoyo para seguir adelante.

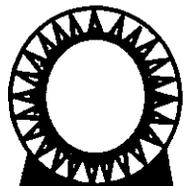
Gracias por la confianza que en mi depositaste, gracias por insistirme en terminar este trabajo... GRACIAS POR SER MI AMIGO.
ANA LUISA ORTEGA.

A ANITA:

Con inmenso cariño, por darme la oportunidad de estar a su lado en este momento tan especial e importante de nuestras vidas, porque juntas hemos llegado a realizar este sueño, por su apoyo, por su confianza, por su amistad y por todos los momentos felices que pasamos durante nuestra carrera y durante la realización de nuestro trabajo.

Gracias porque siempre has estado conmigo para reír, para llorar, para lograr esto, que tanto nos ha costado a las dos...TE QUIERO MUCHO "PEQUE".

IRMA CHAVEZ G.



A MIS AMIGAS:

OLGA PLANCARTE:

Porque desde hace muchos años hemos compartido muchas alegrías, a pesar de la distancia hemos sabido llevar por un buen camino nuestra amistad, espero seguir contando con ella durante muchos años mas...T.Q.M.

MARTHA BARRIENTOS:

Con mucho cariño, por tus sabios consejos, por tu confianza y apoyo incondicional, por haber compartido conmigo tantos momentos alegres de tu vida...GRACIAS.

A IRMA LUJAN:

Porque has estado conmigo en los buenos y malos momentos, por compartir experiencias profesionales y por ser tan buena amiga y compañera.

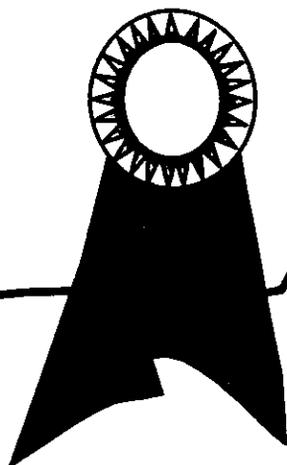
Gracias Lujancita por estar siempre dispuesta a escucharme, porque sin reproche alguno siempre has sabido, con una sola palabra hacerme recapacitar por mis errores, gracias por ayudarme a levantarme cada que lo he necesitado, espero siempre contar contigo, ya que yo estoy dispuesta a que cuentes conmigo...GRACIAS LUJAN, T.Q.M.

IRMA CHAVEZ G.

A TODOS MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS DE TRABAJO.

Gracias por el apoyo que me han brindado. En especial a la Sra. Conchita por su apoyo en la realización de este trabajo y a Jose por todo lo que me ha ayudado.

ANA LUISA ORTEGA.



A LOS CONTRIBUYENTES CAUTIVOS:

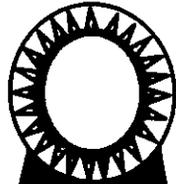
Porque indirectamente han contribuido al desarrollo profesional de nosotras, porque con sus impuestos hemos recibido durante toda nuestra educación el apoyo de todos ustedes...GRACIAS.

ANA LUISA ORTEGA E IRMA CHAVEZ.

Porque mientras sea nuestro deseo, ni el tiempo ni la distancia podrán vencer los lazos de cariño que nos han unido, porque el apoyo de los seres queridos, que impulsan y permanentemente fortalecen el espíritu para lograrlo, por todo esto dedicamos cariñosamente este logro a todos y cada uno de nuestros amigos y familiares.

MUCHAS GRACIAS.

ANA LUISA ORTEGA E IRMA CHAVEZ.



INDICE

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO 1. DELITOS.

1.1 GENERALIDADES.	1
1.2 CONCEPTO DE DELITO.	4
1.3. ELEMENTOS DEL DELITO.	5

CAPITULO 2. TIPOS DE DELITOS.

2.1 GENERALIDADES.	7
2.2 OMISIÓN.	11
2.3 EVASIÓN.	14
2.4 ELUSION.	18

CAPITULO 3 LOS DELITOS FISCALES

3.1 GENERALIDADES.	25
3.2 SUJETOS RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES.	27
3.2.1 ENCUBRIMIENTO.	31
3.2.2 PENALIDAD POR ENCUBRIMIENTO.	33
3.3 PROCEDIMIENTO PENAL.	34
3.4 TENTATIVAS DEL DELITO.	39
3.5 DELITO CONTINUADO.	42

3.6	PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL.	44
3.7	CONDENA CONDICIONAL Y OTROS BENEFICIOS.	46
3.8	RESPONSABILIDAD.	50
3.8.1	RESPONSABILIDAD LEGAL.	50
3.8.2	RESPONSABILIDAD PENAL.	51
3.8.3	RESPONSABILIDAD CIVIL.	55
3.9	DEFRAUDACION FISCAL.	55
3.10	DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA.	65
3.11	DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE.	68
3.12	OTROS DELITOS FISCALES ASIMILABLES A LA DEFRAUDACION FISCAL.	73
3.13	DIFERENCIAS ENTRE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y OTROS DELITOS FISCALES.	84

CAPITULO 4. DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

4.1	GENERALIDADES.	86
4.2	INSCRIPCIÓN.	87
4.3	PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE AVISOS.	90
4.3.1	SOLICITUD DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.	91
4.3.2	CAMBIO DE DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL.	95
4.3.3	CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL.	95

4.3.4 AUMENTO, DISMINUCIÓN, SUSPENSIÓN O REANUDACIÓN DE ACTIVIDADES	97
4.3.5 APERTURA O CIERRE DE ESTABLECIMIENTOS.	100
4.4 PENAS.	100

CAPITULO 5. OTROS DELITOS FISCALES.

5.1. DELITOS RELACIONADOS CON LA OMISIÓN DE PAGOS DE IMPUESTOS.	104
5.2 DELITOS RELACIONADOS CON LA OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES	107
5.3 DELITOS EN RELACION A LOS LIBROS Y SISTEMAS CONTABLES.	109
5.4 DELITOS EN RELACION A LA DESTRUCCION DE LIBROS.	110
5.5 DETERMINACIÓN DE PERDIDAS CON FALSEDAD.	111
5.6. ROMPIMIENTO O ALTERACIÓN DE SELLOS.	112
5.7. RESPONSABLES POR LA OMISION DE DECLARACION INFORMATIVA SOBRE INVERSIONES.	115
5.8. DELITO DE CONTRABANDO.	116

CAPITULO 6. CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL.

6.1 GENERALIDADES.	130
6.2 RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD.	131
6.3 RESPONSABILIDAD HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS.	132
6.4. RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION.	137

CAPITULO 7. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA Y PENAL DE ADMINISTRADORES, CONTADORES Y DICTAMINADORES.

7.1 GENERALIDADES.	140
7.2 RESPONSABILIDAD DIRECTA.	141
7.3 LA RESPONSABILIDAD DE CONTADORES.	143
7.4 LA RESPONSABILIDAD DE DICTAMINADORES.	146
7.5 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL DICTAMINADOR.	148
7.6 RESPONSABILIDAD PENAL DEL DICTAMINADOR.	149
7.7 LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y EL PROCEDIMIENTO DE APLICACION DE ESTAS.	151

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCION.

Ahora, como nunca, es importante el estudio de los delitos fiscales para que los contribuyentes conozcan el alcance de la responsabilidad penal, misma que se ha hecho extensiva a toda persona, sea o no contribuyente, al decir de la publicidad actual del cumplimiento en el pago de impuestos.

Durante mucho tiempo ha preocupado la relación entre el ordenamiento jurídico, globalmente considerado y los objetivos que con carácter general persigue la autoridad.

Las autoridades hacendatarias han venido insistiendo, tienen como objetivo aumentar la recaudación por la vía coercitiva, esto es, aumentar la fiscalización para controlar la evasión de impuestos en el sistema impositivo. Una de las metas es la de agravar las sanciones por infracciones administrativas.

Esto ocasiona que la gente cumpla con sus obligaciones fiscales de una manera tempestiva, sin darse cuenta si tienen errores o no con tal de cumplir a tiempo con las disposiciones, sin ni siquiera hacer conciencia de que dichas contribuciones son para poder solventar el gasto público y que no debemos ver a los impuestos como una carga sino como parte de nuestras obligaciones y así se evitaría caer en los diferentes delitos fiscales.

En cuanto al contrabando y al lavado de dinero, mucho se ha hablado sobre ciertas

DELITOS FISCALES

anomalías que se encuentran dentro del C.F.F. al respecto, ya que se ha mencionado que dichos temas no deben formar parte del mismo código ya que el contrabando es regido por la ley aduanera y se menciona que el C.F.F. es supletorio a dicha ley, sin embargo haremos mención de los mismos ya que están regulados por el C.F.F.

El objetivo del presente trabajo es crear una educación de cumplimiento y no un miedo masivo hacia todos los contribuyentes.

CAPITULO I. DELITOS.

1.1. GENERALIDADES.

El término de fisco tiene su origen en el latín, proviene del término fiscus, que era el cesto de mimbre que los recaudadores del Imperio Romano utilizaban para depositar en él las contribuciones que los habitantes entregaban.

Actualmente en México, el término fisco se refiere al órgano del Estado que se encarga de recaudar las contribuciones de sus miembros.

La palabra delito proviene del verbo latín "delinquere" que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la Ley.

En términos generales, dependiendo de la época y razones culturales prevalecientes en determinado momento, han existido conductas sancionadas legalmente, que después pierden la característica de delito, ya que el delito como tal es producto de lo que una sociedad en su conjunto considera como conducta reprobable.

Nuestra Constitución Política establece, en la fracción IV de su artículo 31:

"Son obligaciones de los mexicanos:

DELITOS FISCALES

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del D.F. o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa como dispongan las Leyes".¹

En este último renglón se explica porque solo existe una fuente legal, de donde puede provenir la obligación del pago de contribuciones: La Ley.

Como regla general, los impuestos federales a pagar no son determinados por la S.H.C.P., sino que este órgano del Estado, faculta al contribuyente para que sea él mismo quien proceda al calculo o determinación de los mismos.

Concretándose este órgano a darle al contribuyente, mediante las Leyes, reglamentos y otras disposiciones que expide, lineamientos generales para hacer sus cálculos. Reservándose el derecho a revisar en el momento que quiera la forma como el contribuyente calculo y luego a determinar el monto a pagar de los impuestos causados.

No existe justificación alguna para no pagar impuestos, ni siquiera existe motivo justificado para solo pagar estos en forma parcial.

Incluso el desconocimiento de la Ley Fiscal no es argumento para omitir total o parcialmente el pago de los impuestos, pues es bien conocido el aforismo jurídico que dice:

La ignorancia de la Ley, no justifica su incumplimiento.

¹Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Art. 31 Editorial Porrúa.

DELITOS FISCALES

Por lo que el incumplimiento en el pago de impuestos tiene dos tipos de sanciones:

- 1.- Una sanción administrativa; y/o
- 2.- Una sanción penal.

La sanción administrativa, consiste en una multa, que normalmente es elevada. Pudiendo llegar a ser esta superior al monto de los impuestos que dejaron de pagarse.

La sanción penal, consiste en la pérdida de la libertad, siendo la mínima de tres meses y la máxima de nueve años de prisión según sea el caso.

En donde se presenta una sanción penal, esta siempre ira acompañada de su correspondiente sanción administrativa, puesto que la privación de la libertad no exime de la responsabilidad del pago de las contribuciones omitidas con sus respectivos recargos y multas.

Las personas morales son una creación del Derecho, son entidades que no tienen una existencia física perceptible por nuestros sentidos, no obstante, el Derecho les reconoce personalidad jurídica, otorgándoles capacidad propia, por lo que son titulares de derechos y de obligaciones.

Las personas morales actúan por conducto de sus representantes legales, personas físicas que material y jurídicamente realizan los actos y los fines de las personas morales.

Las personas morales pueden incurrir en irregularidades fiscales e inclusive fiscal - penales.

DELITOS FISCALES

Ante esta situación existe la cuestión importantísima de saber quien debe responder legalmente: nuestro C.F.F. señala que la responsabilidad recae en:

Los funcionarios, socios, accionistas, empleados y en ciertos casos, hasta terceros ajenos a las personas morales, legalmente tienen responsabilidad fiscal y penal por las irregularidades en que incurren estas personas morales.

Es importante estar consciente de ello y sobre todo, conocer el alcance, contenido y los límites de la responsabilidad fiscal y penal a fin de evitar que se pretenda atribuir responsabilidades que rebasen las legalmente previstas.

1.2. CONCEPTO DE DELITO.

El Código Penal para el D.F. en materia del fuero común y para toda la República en Materia del Fuero Federal (C.P.) dispone en su artículo 7º.

"Delito es el acto u omisión que sanciona las Leyes penales"²

Los estudiosos del Derecho han emitido un sinnúmero de definiciones de "delito" para nuestro juicio la más acertada es la emitida por Cuello Calón que dice:³

²Código Penal Federal. Editorial Porrúa.

DELITOS FISCALES

"Delito es la acción humana antijurídica, típica, culpable y punible"

De la definición de Cuello Calon se desprende que solo los seres humanos tienen conducta, esto es, "acción humana".

Para una mayor identificación de nuestro tema, es importante definir las diferencias entre delito e infracción:

La infracción, es el género.

El delito, es la especie.

Las infracciones administrativas son juzgadas y sancionadas por el Poder Ejecutivo.

Los delitos son juzgados y sancionados por el Poder Judicial.

Las infracciones son sancionadas con penas pecuniarias (multas).

Los delitos son sancionados con penas corporales (privación de la libertad).

1.3. ELEMENTOS DEL DELITO.

De la definición de Cuello Calon se desprende que solo los seres humanos tienen conducta, esto es, "acción humana" y esta para ser constitutiva de un delito debe ser:

³Cuello Calon. Derecho Fiscal.

DELITOS FISCALES

A) SUJETOS: Es el sujeto activo, que es el delincuente o inculpado; y el sujeto pasivo que es el ofendido.

B) CONDUCTA: Esta siempre motivada por un querer realizar un hecho que provoque un cambio exterior.

C) ANTIJURICIDAD: Conducta contraria a lo que expresamente la Ley ordena o prohíbe.

D) TIPICIDAD: Una conducta es típica, es decir, que con ella se actualiza el tipo penal, cuando esta se apega exactamente a lo descrito por la Ley como delito, esto es, cuando el comportamiento de un sujeto encaja perfectamente con el delito descrito en la Ley.

E) CULPABILIDAD: La culpabilidad puede revestirse en dos aspectos:

1.- La conducta dolosa, que es aquella en la cual el sujeto conscientemente dirige su acción a la ejecución de algo que sabe es un delito.

2.- La conducta culposa: A diferencia de lo anterior, el sujeto no tiene la intención de cometer un delito, pero su conducta provoca el resultado típico, y también se considera conducta culposa, cuando el sujeto actualiza la conformación del delito por la falta de diligencia debida.

D) PUNIBILIDAD: Significa que la Ley establece una sanción específica aplicable al caso concreto.

CAPITULO II. TIPOS DE DELITOS.

2.1. GENERALIDADES.

Para entender lo que son delitos fiscales habrá que hacer un recordatorio al concepto de lo que se considera un delito. La definición según el Código Penal:

“Delito, es el acto u omisión que sancionaran las Leyes penales”.⁴

Esta definición en si es muy genérica, por lo que para tener una noción más amplia sobre esta definición se recurre a lo que marca la doctrina en este aspecto la que nos establece que:

“Delito, es un acontecer integrado por una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible”

Para entender mejor esta conducta habrá que segregar los elementos que la integran. Así tenemos que es una conducta, porque el derecho penal solo sancionara a la conducta del hombre. Todo lo que no conlleva una acción no es delito, es decir, los pensamientos del hombre, por muy malos que estos sean, nunca constituirán por sí un delito. Solo serán castigados si estos van acompañados de una acción. El segundo elemento es el tipo o tipicidad, la conducta debe ajustarse a un acto descrito en las

⁴Código Penal Federal. Editorial Porrúa.

DELITOS FISCALES

normas penales, en otras palabras debe estar apegada en una forma clara y exacta a lo que el legislador señale en un precepto jurídico penal. Es antijurídica, porque el acto o la acción que se lleve a cabo es contrario a lo que la Ley exprese u ordene, sin estar justificado de alguna manera. La culpabilidad es el hecho de que exista un ser que se pueda hacer penalmente responsable del delito, ya sea que la conducta se deba a un acto de voluntad, descuido, negligencia o distracción. Por último es punible, porque la Ley penal debe especificar en forma expresa la pena correspondiente al delito cometido, es decir, debe haber una sanción específica.

En materia fiscal, los delitos existentes reúnen siempre los cinco elementos señalados anteriormente, pues en caso de faltar alguno de ellos, se considera o se da por hecho que el acto o acción cometido no reúne las características necesarias para tipificarse como delito.

En cuanto a la materia que nos ocupa, podemos establecer, que los delitos fiscales son:

DELITOS ESPECIALES. Porque no están contenidos en el Código Penal, sino en una Ley Administrativa.

PATRIMONIALES. Porque se ocupan de custodiar la hacienda pública del Estado.

DOLOSOS. Requieren de la conciencia y voluntad del hombre para ser llevado a cabo.

DELITOS FISCALES

FEDERALES. Estos se encuentran contenidos en una Ley de jurisdicción federal.

DE QUERELLA NECESARIA. Un delito no puede ser considerado cómo tal, sin la querrela de la S.H.C.P.

Los delitos fiscales incluidos en el C.F.F., y que se trataran en capítulos por separado son:

- Contrabando.
- Defraudación Fiscal.
- Consignar ingresos o deducciones falsas.
- Omitir el entero de las contribuciones retenidas o recaudadas.
- Beneficiarse indebidamente de un subsidio o estímulo fiscal.
- No solicitar el R.F.C. o hacerlo con falsedad.
- No rendir los informes a que este obligado a hacer o hacerlos con falsedad.
- Usar más de un Registro Federal de Contribuyentes.
- No notificar el cambio de domicilio fiscal, estando obligado a ello.
- Omitir declaraciones fiscales durante dos o más ejercicios fiscales.
- Llevar doble registro de contabilidad, con registros de operaciones diferentes.
- Ocultar, alterar o destruir total o parcialmente los sistemas y registros contables.
- El interventor designado por la S.H.C.P. disponga de los bienes depositados o sus productos.

DELITOS FISCALES

- Alterar o destruir máquinas de registro fiscal.
- Ordenar o practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito por la Autoridad Competente.
- Apoderarse o destruir mercancías localizadas en el recinto fiscal.
- La simulación fiscal.
- Determinar pérdidas con falsedad.
- El propósito de evasión fiscal.

Los tres últimos delitos fueron incorporados al Código Fiscal de la Federación a partir de 1990. Su inclusión se debe a dos causas principalmente, una es el abuso de los contribuyentes de desvirtuar la realidad a través de una mal llamada planeación fiscal, con el propósito de evadir el pago de impuestos; y la segunda, a la incapacidad de las autoridades fiscales para supervisar o auditar, el mecanismo que utilizan los contribuyentes para autodeterminar los pagos de las contribuciones que les corresponden, esto a su vez, se debe a la poca experiencia y deficiente preparación con que cuentan los Auditores Fiscales.

2.2 OMISION.

Visto lo anterior y sin profundizar en un aspecto doctrinario, ya que no es el caso del presente trabajo, podemos señalar que la clasificación de los delitos se debe a lo siguiente:

Los delitos se dividen:

I: SEGUN LA CONDUCTA DEL AGENTE. Es decir según la manifestación de voluntad los delitos pueden ser de acción o de omisión.

a) **DE ACCION.** Se cometen por una actividad positiva al violarse una Ley prohibitiva. Ejemplo: el robo, el homicidio, el contrabando.

b) **DE OMISION.** La omisión se define como el acto de no hacer o actuar, estando obligado a ello, sin que esto sea de manera prudencial o por desconocimiento. Así en materia fiscal podemos decir que el delito de omisión es el acto o hecho de ocultar, alterar u omitir el pago de alguna contribución, que el contribuyente tenga la obligación de cumplir. Ejemplo: no ayudar a la autoridad en la averiguación de los delitos, no llevar contabilidad. Los delitos de omisión se dividen en:

SIMPLE OMISION. Que consisten en la falta de una actividad jurídicamente ordenada con independencia del resultado que produzca. Ejemplo: obligación positiva de auxiliar a las autoridades; en materia fiscal no registrarse en el R.F.C.

DELITOS FISCALES

COMISION POR OMISION. Son aquellos en los que el agente decide positivamente no actuar para producir con su inacción el resultado. Ejemplo: no presentar las declaraciones por más de dos ejercicios fiscales.

II. POR EL RESULTADO.

a) FORMALES. Son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario que se produzca un resultado. Ejemplo: portación ilegal de armas, tenencia de droga; en materia fiscal, el contrabando.

b) MATERIALES. Son aquellos en los cuales para su integración se requiere la producción de un resultado material. Ejemplo: homicidio, robo; en materia fiscal, defraudación fiscal.

III. POR EL DAÑO QUE CAUSA.

a) DE LESION. Porque causan un daño directo y efectivo a intereses o bienes jurídicamente protegidos por las normas jurídicas. Ejemplo: fraude, robo; en materia fiscal, contrabando.

b) DE PELIGRO. No causa daño directo a tales intereses, pero los pone en peligro. Ejemplo: dejar de auxiliar a alguien; en materia fiscal, no tener R.F.C.

IV. POR SU DURACION.

a) **INSTANTANEOS CON EFECTOS PERMANENTES.** Es aquel cuya conducta destruye el bien jurídico tutelado en forma instantánea en un solo momento, pero permanecen las consecuencias nocivas del mismo. Ejemplo: defraudación fiscal.

b) **CONTINUADO.** En este delito se dan varias acciones y una sola lesión jurídica, es continuado en la conciencia y discontinuó en la ejecución. Ejemplo: contrabando.

c) **INSTANTANEOS.** La acción que lo consuma se perfecciona en un solo momento, puede realizarse, sin embargo, mediante una acción compuesta de varios actos o movimientos pero el evento consumativo se produce en un solo instante. Ejemplo: robo, homicidio; en materia fiscal, el contrabando.

d) **PERMANENTE.** Este delito existe cuando todos los momentos de su duración pueden impulsarse como consumación en varios delitos hay continuidad en la conciencia y en la ejecución, persistencia del propósito, no del mero efecto del delito, sino, del estado mismo de la ejecución. Ejemplo: rapto; en materia fiscal, contrabando.

V. POR EL ELEMENTO INTERNO.

a) **DOLOSOS.** Que viene de la palabra dolo y consiste en el actuar consiente y voluntario o dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico.

b) **CULPOSO.** Viene de la palabra culpa y consiste en la previsibilidad del resultado no querido y no deseado.

VI. POR LA FORMA DE SU PERSECUCION.

a) **PRIVADOS O DE QUERRELLA NECESARIA.** Solo es posible si se llena el requisito previo de la querrela de la parte ofendida.

b) **DE OFICIO.** Son todos aquellos en los que la autoridad esta obligada a actuar por mandato legal persiguiendo y castigando a los responsables con independencia de la voluntad de los ofendidos y no surte efecto alguno el perdón de estos últimos.

2.3. EVASION.

En el lenguaje coloquial u ordinario el concepto de evadir significa fuga, escape. El concepto, que a nuestro parecer resulta el más completo, lo da el Lic. Arturo Millan González en su libro, "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales", que al calce dice así:

“La evasión fiscal, es la conducta de una persona física o moral, consistente en no pagar las contribuciones que adeuda al Estado, por actividades que están gravadas y que ya ha realizado.”⁵

No siempre se da el hecho de que la evasión fiscal tenga por objetivo el no pagar la contribución, sino lo que pretende es evitar que su conducta sea detectada o descubierta por el Fisco, y trata por cualquier medio de engañarlo utilizando especulaciones o maniobras y de esta forma escapar a la Fiscalización del Estado.

En las Leyes Fiscales Mexicanas no se define el delito de evasión fiscal, así como tampoco en los tratados internacionales reconocidos por México, por lo que se dice que el delito de evasión fiscal en México no existe. Lo que las autoridades fiscales realizan es compararlo o equipararlo al delito de defraudación fiscal, siempre y cuando cumplan con los requisitos, que a continuación se señalan:

1.- Debe existir dolo y materialización de engaños o aprovechamiento de errores, y

2.- Omisión total o parcial del pago de contribuciones, o la obtención de un beneficio indebido.

Lo anterior se origina en base a la doctrina, esto como fuente del derecho, establecida por los peritos en la materia, que consideran que la evasión fiscal es un acto ilícito, que en la mayoría de los casos puede ser un delito en sí, es decir, el delito de la defraudación fiscal.

⁵La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Arturo Millán González.

DELITOS FISCALES

Por otra parte, lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 108 vigente que “comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal”.

Basándose en su concepto genérico se puede decir que la evasión fiscal no es un delito, debido a que en ninguna Ley se establece un delito con dicho nombre. Pero si un acto o actividad realizada por algún contribuyente cumple con los elementos para considerarse un delito fiscal, como quedo mencionado anteriormente, entonces ese acto constituye una acción delictiva, independientemente del nombre que se le dé.

La conclusión seria que si los elementos de un juicio son idénticos a algún delito establecido en las Leyes fiscales como tal, estaríamos en presencia de un delito, lo que significa que este delito, el de evasión fiscal, en algunos casos podría considerarse como tal y en otros no. Como ejemplo a esto podemos citar, que si un contribuyente deja de pagar sus contribuciones esta incurriendo en evasión fiscal no así, en el delito de defraudación fiscal, pues en este caso no existe engaño alguno. Pero, si el contribuyente, al no pagar o hacerlo parcialmente utilizo engaños o mentiras con el objetivo de no cumplir con su obligación, estará incurriendo en evasión fiscal, y a su vez en el delito de defraudación fiscal.

Como quedo asentado, para que se ejerza acción penal en contra del contribuyente, es necesario que la evasión fiscal coincida exactamente con lo descrito en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, pues aunque una conducta

DELITOS FISCALES

delictiva tenga similitud o analogía con dicho precepto, no se puede tipificar de esa manera, debido a que así lo establece la Constitución en su Artículo 14 tercer párrafo, que dice así:

“ En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una Ley exactamente aplicable al delito de que se trate.”

Por otra parte no se puede castigar la evasión fiscal penalmente cuando el contribuyente de manera espontánea cumpla con sus obligaciones fiscales, incluyendo su actualización y recargos respectivos. Se considera que se realiza de manera espontánea un cumplimiento de obligaciones fiscales siempre y cuando esto se lleve a cabo “ antes de que la Autoridad Fiscal descubra la omisión o perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Lo descrito anteriormente, no quiere decir que la evasión fiscal no pueda o no deba ser sancionada como un delito, es decir, que esta quede impune, ya que en este caso puede ser sancionada con una multa.

Anteriormente señalamos que debido a una mala planeación fiscal se puede incurrir en un delito fiscal punible, lo cual no significa que la evasión fiscal y la planeación fiscal sean conceptos idénticos o similares. No existe similitud alguna, de hecho son dos conceptos totalmente distintos u opuestos. La evasión fiscal es un ilícito que, casi siempre llega a constituirse en un delito, mientras que la planeación fiscal es

una actividad lícita, que busca que el contribuyente pueda disminuir su carga tributaria, dentro de los parámetros establecidos por las Leyes fiscales y, obviamente, cumpliendo con sus obligaciones. Que algunos fiscalistas incluyan en sus planeaciones hechos dolosos, engaños o cualquier otra técnica fuera del marco tributario, es otra cosa. Aquí estaríamos en un abuso de la libertad que se tiene para escoger actos jurídicos con el fin de utilizarse ilícitamente.

2.4. ELUSION.

Como ha sido la secuencia de la presente tesis, empezaremos definiendo el término elusión, que significa: “rehuir, esquivar, soslayar, sortear”. En algunos libros o diccionarios podemos encontrar que también significa: huir de la realidad; salir de ella con artificios; o hacer varias cosas en una.

El propio Lic. Arturo Millan González en su obra ya citada con anterioridad nos da una definición clara de lo que significa o es la elusión fiscal:

“ La elusión fiscal es la conducta de una persona física o moral, consistente en no elegir (para la consecución de un fin lícito), una o más situaciones o actos jurídicos que no le sean favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra carga alternativa, tan legal como la que deshecho, que le beneficia más a sus intereses particulares, por asignarle una menor carga tributaria”.

DELITOS FISCALES

Desde nuestro punto de vista esto es correcto, pues el contribuyente que se encuentre en este supuesto, trata de eludir alguna o algunas situaciones jurídicas que le son desfavorables, escogiendo siempre otra situación jurídica que le reporte más beneficios o cuando menos una menor carga fiscal.

Cuando una Ley le da opciones al contribuyente en un mismo acto o hecho generador de un crédito fiscal, y él mismo escoge alguno de ellos sin el afán de engañar, carece de dolo, entonces la elusión fiscal no se deberá considerar como un delito fiscal, pues solo es la practica de la libertad que la Ley concede al contribuyente para utilizar la mejor opción que le convenga, pues no esta implícita en la Ley su prohibición.

La elusión fiscal se convierte en un acto ilícito cuando se huye de la realidad, saliendo de ella con algún engaño o querer hacer valer un hecho, que en si es prohibido, por medio de alguna trampa. Esto es sinónimo de estrategias dolosas.

Concluyendo a lo antes expuesto, se detectan dos tipos de elusión fiscal:

- 1.- Elusión fiscal libre de dolo (acto licito).
- 2.- Elusión fiscal con dolo (acto ilícito).

El problema radica en determinar cuando se incurrió en dolo o mala fe, pues al ser esto una actitud subjetiva, se torna difícil probarlo en forma determinante. El fisco ante esto considera que toda elusión fiscal lleva en sí un acto doloso, salvo prueba en contrario por parte del contribuyente. Esto representa un acto de seguridad para el fisco federal que la considera como un acto refinado de evasión fiscal.

DELITOS FISCALES

Al igual que sucede con la evasión fiscal, no aparece en ninguna Ley una definición legal de lo que debe considerarse como elusión fiscal. Los doctrinados en materia fiscal consideran que la elusión fiscal es un acto ilícito, susceptible de ser sancionado por la autoridad competente para ello y, se convierte en lícita, cuando esta desprovista de dolo. Esto se debe al abuso que se ha hecho a través de los años de las formas jurídicas permitidas por el derecho privado, tendientes a engañar al fisco.

En algunos países ya se tiene jurisprudencia, en el sentido de que el contribuyente pueda elegir el acto jurídico que más le convenga, siempre y cuando la Ley lo permita y no exista dolo en su aplicación. Aunque en México y algunos países, consideran que la libertad de los contribuyentes para elegir el acto jurídico que más les convenga, no debe de llevar inmiscuido formas jurídicas exóticas o raras, con el fin de beneficiarse de su carga tributaria en perjuicio del fisco, pues ante esto siempre se estará en una actividad dolosa.

Para aclarar lo anterior, la doctrina establece, que para que exista elusión fiscal se debe de contar con los siguientes elementos de juicio para su afirmación:

1. Abuso del derecho.
2. Fraude a la Ley.
3. Interpretación dolosa de la Ley.

La teoría del abuso del derecho no esta establecida en el derecho mexicano, sino que es una doctrina y legislación extranjera, pero es importante conocerla, como

una base u opinión de juristas distinguidos en la materia. Esta nace hace muchos siglos en Roma y establece que “la aplicación ciega del derecho, puede conducir a consecuencias injustas”, por ello se considera a la elusión como hecho ilícito, que puede constituir un delito. Esto siempre será de aplicación particular, es decir, rara vez encontramos que varios contribuyentes se coluden con el fin de aplicar la Ley en beneficio mutuo.

Al igual que la característica anterior, el fraude a la Ley no se encuentra en nuestra legislación, esta proviene del derecho Romano que lo considera como un principio general del derecho, y dice: “obra en fraude de Ley, quien respetando sus palabras, elude su sentido”, es decir, la conducta no infringe el texto de la Ley, sino que deja de cumplir con el sentido imperativo de ella. Algunos juristas dicen que también existe fraude a la Ley cuando alguien hizo algo que la Ley no quiso que se hiciera, pero tampoco lo prohibió. Otros establecen que la realización de uno o varios actos lícitos que entre ellos conlleven a un acto ilícito se esta en fraude a la Ley.

Por último, la interpretación dolosa de la Ley es la que se hace con el animo de desobedecerla, disfrazando el hecho con el fin de que aparentemente se acataron las disposiciones jurídicas. Esta se da cuando el contribuyente busca errores de forma (en su redacción, fallas gramaticales, etc.) con el fin de aprovecharse de ellos en su beneficio, en estos casos, por lo regular, se desatienden los motivos de la Ley y demás preceptos que se encuentran en forma clara y correctamente expresados para disipar todo tipo de dudas.

DELITOS FISCALES

Al utilizar a la planeación fiscal como un medio para disminuir la carga tributaria del contribuyente, sin utilizar actividades dolosas o de engaño, no se le puede considerar que es una actividad de elusión fiscal. Se le considera así cuando en dicha planeación se utilizan todo tipo de actos jurídicos, permitidos por el derecho privado, entrelazados unos con otros en forma ingeniosa dando pie a una estructura jurídica dolosa, con el fin de burlar la relación de las normas fiscales para no considerar que la planeación fiscal es un acto ilícito, esta deberá ser seria y profesional, y para ello se deberá contar con tres requisitos que son:

- 1.- Ausencia de obsesión por el pago de menos impuestos.
- 2.- Existencia de un criterio dual de un Contador Público y de un abogado fiscalista.
- 3.- Existencia de un enfoque múltiple, contable, civil, mercantil, administrativo, fiscal, laboral, penal, etc.

Existen dos tipos de elusión fiscal:

- a) Elusión Legal.
- b) Elusión Ilegal.

En la "elusión fiscal legal", el contribuyente malversa la interpretación de la Ley ignorando lo que el legislador quiso decir y apegándose únicamente gramaticalmente a la Ley, buscando siempre las fallas en la redacción de esta.

La "elusión fiscal ilegal", se presenta cuando el contribuyente solo elige la mejor opción, siempre encaminado a reducir su carga tributaria.

No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente consiste en una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de esta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos.

Nada lo impide, en tanto que se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica.

Este delito se sanciona con las mismas reglas que se establecen para el delito de defraudación fiscal, que aparecen en el artículo 108 del C.F.F.

SIMULACION FISCAL

En el orden del derecho, el concepto de simulación tiene aplicación en la teoría de los actos jurídicos. Se dice que hay simulación, cuando conscientemente se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido se realiza por acuerdo de los declarantes, con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno, o es distinto de aquel que ocultamente las partes han celebrado.

De acuerdo a nuestra legislación señalada al delito de simulación fiscal (defraudación fiscal), será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación

DELITOS FISCALES

fiscal quien realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Este delito se considera como doloso, federal y por último de querrela necesaria; el primero porque excluye la posibilidad de que llegue a cometerse por negligencia, distracción; el segundo se considera porque esta contenido en una Ley de jurisdicción federal, ya que es el Ministerio Público Federal y un juez penal las autoridades competentes para averiguar y procesar al presunto responsable del delito; el tercero porque la S.H.C.P. forzosamente tiene que presentar la querrela respectiva, y no procede la renuncia de un particular o de un funcionario Público.

CAPITULO III

LOS DELITOS FISCALES

3.1. GENERALIDADES.

En México, la doctrina y la legislación fiscal no han establecido con claridad la diferencia entre una infracción de carácter administrativo y la conducta considerada delictiva y sancionada como tal.

Son delitos especiales, porque no están contenidos en el Código Penal Federal, sino que están ubicados en una Ley administrativa especial, como es el Código Fiscal Federal.

Son delitos patrimoniales, porque se cometen en agravio del patrimonio del Estado, y a su vez siempre resulta beneficiado un particular.

Podemos decir que las infracciones se dan cuando los contribuyentes han caído en el incumplimiento de las normas fiscales.

Por ejemplo el no presentar declaraciones.

Por otra parte tenemos que los delitos fiscales se originan cuando los contribuyentes violan las Leyes fiscales, es decir cuando ya no es una simple infracción y si se causa un daño o un perjuicio al fisco federal.

Ejemplo: Cuando los contribuyentes dejan de presentar declaraciones, por un plazo mayor al establecido en la Ley, la cual señala que se comete un delito

DELITOS FISCALES

cuando no se presentan declaraciones por un período mayor a dos años, cuando esta no conlleva pago y de doce meses cuando esta lleva pago.

Son delitos dolosos, pues sin la existencia de un acto espontáneo y voluntario de una persona, con la intención de causar un daño, este delito nunca llega a consumarse.

El Código Fiscal de la Federación en su Título IV, habla de las infracciones y delitos fiscales, siendo el Capítulo II, quien describe específicamente los delitos y sanciones siendo las formas:

Artículo 102.- Delito de contrabando.

Artículo 108.- Delito de defraudación fiscal.

Artículo 110.- Delitos relacionados con el R.F.C.

Artículo 111.- Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad.

Artículo 112.- Delitos cometidos por los depositarios o interventores.

Artículo 113.- Delito por alteración de sellos, marcas o aparatos de índole fiscal.

Artículo 114.- Delitos relacionados con servidores públicos.

Artículo 115.- Delitos por el robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.

3.2. SUJETOS RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES.

La responsabilidad desde el punto de vista legal, es la relación entre el sujeto y el estado, según la cual este declara que aquel obro culpablemente y se hizo acreedor a las consecuencias señaladas por la Ley a su conducta, es decir la responsabilidad es el deber jurídico en el que se encuentra el sujeto de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado.

Tomando en cuenta lo antes mencionado concluimos que el o los responsables por los delitos fiscales cometidos deben de rendir cuentas por sus omisiones al fisco federal.

Como quedo establecido, los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las Leyes respectivas. En los tipos de delitos que se tratan en el presente trabajo, el C.F.F. los regula en su Capítulo II del Título IV.

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación señala a quien indica la Ley como responsable de un delito fiscal. En estos términos, el artículo en cuestión establece:

Art. 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.

En relación con la fracción I del artículo 95 del C.F.F., son responsables aquellos sujetos que "concierten la realización del delito", así, por concertar se entiende, componer, ordenar, arreglar las partes de una cosa, pactar, ajustar, tratar.

DELITOS FISCALES

De esta forma la conducta prevista se traduce en aquella cuyo objetivo es el de componer, ajustar, arreglar o acordar el que se lleve a efecto un delito de orden fiscal.

II. Realicen la conducta o hecho descritos en la Ley.

Esto es, el sujeto cuyo comportamiento o proceder, se ajuste específicamente al tipo penal.

III. Cometan conjuntamente el delito.

Acción concertada de dos o más personas, que tiene como objetivo ejecutar, realizar o efectuar simultáneamente la conducta descrita por la Ley como delito.

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

Cuando una persona utiliza a otra para que esta última lleve a cabo la comisión del delito.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Cuando una persona incita o provoca, sabiendo que esa conducta es delictiva, a otra para que se realice el tipo penal a través de brindarle animo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión

Cuando una persona presta auxilio a otra para que cometa el delito, como sería el caso de proporcionar documentos falsos.

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

Se da en el caso de que una persona se compromete a prestar auxilio después de la comisión del delito.

DELITOS FISCALES

En este orden de ideas y de la referencia hecha a cada una de las fracciones anteriores citadas, se llega a la conclusión de que en materia de delitos fiscales, la Ley estima como responsables a aquellas personas físicas cuya conducta encuadre en la descripción que se hace, en cada caso, como responsable del delito, por tanto, si un sujeto lleva a cabo cualquiera de las conductas descritas, será responsable de la comisión de un delito.

Al efectuar la Ley una descripción casuística de la responsabilidad penal, aquella persona cuya conducta no se adecue a la señalada, no será penalmente responsable.

Cualquier persona, cuya conducta encuadre en alguna de las hipótesis descritas por la Ley, legalmente podrá ser declarado como delincuente por nuestros tribunales.

Así tenemos que, la relevancia de identificar a la persona física como unidad responsable nos lleva a desglosar a la persona moral en los siguientes supuestos:

a) Si un abogado o Contador Público, asesor externo de una persona moral, interviene en la concentración de la realización del delito, dicho profesionista será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que él no forma parte de la persona moral, ya que tal circunstancia es intranscendente para determinar quienes son delinquentes, en tanto que, lo relevante es precisar si concertó o no la realización del delito.

b) Si un empleado de la persona moral realiza la conducta o el hecho descrito en la Ley como delito, dicho empleado será responsable del delito fiscal, sin que

DELITOS FISCALES

pueda alegar que él no es representante legal, ni socio o accionista ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quienes son los delincuentes, en tanto que lo relevante es precisar si realizó o no la conducta o el hecho descritos en la Ley como delitos.

c) Si un socio o accionista comete conjuntamente con otro u otros el delito, dicho socio o accionista será responsable del delito fiscal sin que pueda alegar que él no es el representante, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quienes son los delincuentes.

d) Si el representante legal, se sirve de otra persona como instrumento para ejecutar el delito fiscal, dicho representante legal será responsable del delito, pero, en este caso, no precisamente por que sea el representante legal, sino porque se sirvió de otra persona como instrumento para ejecutar el delito.

e) Si un profesional, asesor externo de una persona moral la induce dolosamente a cometer un delito dicho profesional será responsable del delito fiscal.

f) Si un empleado de la persona moral, la ayuda dolosamente para cometer el delito, dicho empleado será responsable del delito fiscal.

g) Si un socio o accionista de la persona moral, la auxilia después de la comisión del delito, cumpliendo una promesa anterior, dicho socio o accionista será responsable del delito fiscal.

3.2.1. ENCUBRIMIENTO.

El artículo 96 del C.F.F. tipifica el delito de encubrimiento en los siguientes términos:

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

Esto significa:

a) Que dicha persona física no haya estado de acuerdo con la comisión del delito fiscal, es decir, que el delito fiscal se haya cometido sin su consentimiento y sin su conocimiento.

b) Que dicha persona física no haya participado en la comisión del delito fiscal y que "después de la ejecución del delito".

En la fracción I menciona que:

Con animo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo a las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines".

Como podemos observar en la fracción anterior se reconoce solo la obtención de los objetos del delito fiscal, con el conocimiento de la procedencia de estos o si de acuerdo a las circunstancias debía presumirse su ilegítima procedencia, pero no se da pauta a que se alegue el desconocimiento de esta, puesto que se presume el aspecto primordial que es "el animo de lucro".

DELITOS FISCALES

Entendiendo por lucro: la ganancia o el provecho.

Además señala las dos conductas delictivas como:

- a) Adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito.
- b) Ayudar a otro a adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito.

En ambos casos, quien realice las conductas descritas, podrá ser declarado judicialmente responsable de encubrimiento en los delitos fiscales.

Los tres elementos descritos (animo de lucro, conducta delictiva y conocimiento de que el objeto proviene de un delito fiscal, o que por las circunstancias haya debido presumirse su ilegítima procedencia), deben concurrir necesariamente para que se configure la responsabilidad por encubrimiento en delitos fiscales, pues la ausencia de uno de ellos, traerá como consecuencia que no se acredite dicho encubrimiento.

La fracción II señala:

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

Del contenido de esta fracción, se desprende que una persona física puede ser declarada judicialmente como responsable de encubrimiento en los delitos fiscales cuando:

DELITOS FISCALES

a) La persona física ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad.

b) Que la persona física ayude en cualquier forma al inculpado a sustraerse de la acción de la autoridad.

c) Que la persona física oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito.

d) Que la persona física asegure para el inculpado el objeto o provecho del delito.

Así pues, cualquier persona física que realice alguna de las conductas descritas, y se compruebe, podrá ser declarada jurídicamente como responsable de encubrimiento en los delitos fiscales.

De ahí la importancia de evitar incurrir en alguna de estas conductas delictivas, independientemente de que se tenga o no el carácter de representante legal, socio, accionista, asociado, empleado o simple tercero relacionado con la persona moral a quien se atribuye la comisión de un delito fiscal.

3.2.2. PENALIDAD POR ENCUBRIMIENTO.

Con prisión de tres meses a seis años de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Penal al prevalecer la norma específica sobre la general, se opina

DELITOS FISCALES

que no es aplicable lo dispuesto en los incisos a, b y c, del artículo 400 del C.P., el cual dispone:

" Artículo 400...

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

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

No se aplicara la pena prevista en este artículo en los casos de las fracciones III, en lo referente al ocultamiento del infractor, y IV, cuando se trate de:

a) Los ascendientes y descendientes consanguíneos;

b) El cónyuge, la concubina, el concubinario y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo; y

c) Los que estén ligados con el delincuente por amor respeto, gratitud o estrecha amistad derivados de motivos nobles..."

3.3. PROCEDIMIENTO PENAL.

El procedimiento penal, es un proceso mediante el cual las autoridades competentes determinaran el monto de lo defraudado.

NO SE FORMULARA QUERRELLA.

DELITOS FISCALES

En los delitos de:

- Defraudación fiscal.
- Defraudación fiscal calificada.
- Registro Federal de Contribuyentes, y
- Contabilidad.

Siempre y cuando:

El sujeto que hubiere cometido la conducta descrita, en cada caso como delito, entera espontáneamente con recargos y actualización lo omitido; o en caso de conductas omisivas formales, presenta la documentación correspondiente antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio; o medie requerimiento, orden de visita o cualquier gestión notificada por la misma, tendientes a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente contra algún sujeto, tratándose de los siguientes delitos, deberá formular una querrela:

- Contrabando equiparable.
- Defraudación fiscal.
- Defraudación fiscal equiparable.
- Relacionados con el R.F.C
- Relacionados con la contabilidad.
- Cometidos por depositarios o interventores.

DELITOS FISCALES

- Funcionarios públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos en forma ilegal.

Por reforma vigente a partir del 1º de enero de 1997, se aclara que la autoridad podrá formular querrela, independientemente del estado que guarde el procedimiento administrativo que se tenga iniciado, esto es, que aún cuando se siga el procedimiento administrativo, el penal podrá iniciarse en cuanto la S.H.C.P., formule la querrela, ya que ambos procedimientos son independientes.

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

En cualquier caso, la Secretaria podrá DISCRECIONALMENTE, solicitar se sobresea el asunto penal, y solo en caso de que se hayan cubierto las contribuciones, sanciones y recargos respectivos.

Debe entenderse por facultad discrecional, aquella en la cual se deja al libre arbitrio de la Autoridad su ejercicio, por tanto, dependerá exclusivamente de la voluntad de esta, el solicitar el sobreseimiento, aún cuando se hayan pagado las contribuciones omitidas y sus accesorios.

De esta forma el artículo 92 del C.F.F. en su tercer párrafo dispone:

"Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseeran a petición de la S.H.C.P., 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 secretaria. La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el M.P.F. formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

En todos los casos señalados en los cuales es menester formular querrela y en el de contrabando, procederá la:

LIBERTAD PROVISIONAL.

Que significa que durante la tramitación del procedimiento penal, el sujeto no esta detenido ni recluido dentro de un centro de readaptación social.

Así, la exposición de motivos de la reforma hecha al C.F.F., que entro en vigor el 21 de Julio de 1992, indica:

" Así mismo, se propone establecer en beneficio de la libertad bajo caución para los procesados por delitos fiscales, aún y cuando la pena media aritmética exceda a cinco años de prisión...."

El C.F.F. sobre el particular dispone:

" En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la S.H.C.P. hará la cuantificación

DELITOS FISCALES

correspondiente en la propia querrela o declaratoria. La citada cuantificación solo 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 los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la S.H.C.P., 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 justifique dicha reducción".

De lo anterior, se desprende que en los delitos que hemos identificado, en los cuales es necesario que la Secretaria se querellé y en el delito de contrabando, se hará una cuantificación por parte de aquella.

Dicha cuantificación comprende las contribuciones adeudadas la actualización y los recargos que se hubieran determinado a la fecha en que se solicite la libertad provisional.

Desde luego, se entiende que esta cuantificación es solo y exclusivamente para el aspecto del otorgamiento de la caución para obtener la libertad provisional, y no tiene ningún efecto en relación con la cuantificación de la penalidad, ya que en esta

última solo se considerara la contribución omitida sin recargos y sin actualización a la fecha en que se hubiera cometido el ilícito.

Aclara el propio artículo que la caución en mención, no sustituye la garantía del interés fiscal por tanto:

Caución cuantificada por el Juez = libertad provisional.

Garantía del interés fiscal = S.H.C.P.

Contribución omitida sin recargos y actualización = penalidad.

3.4. TENTATIVAS DEL DELITO.

La tentativa es el cumplimiento de actos de ejecución que guardan relación directa con el delito.

Por lo que hablar de tentativa de los delitos, según artículo 98 del C.F.F., esta es punible o castigable, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado, se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionara con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiese consumado.

DELITOS FISCALES

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

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

El primer requisito para que se configure la tentativa de los delitos es, que exista en la persona física la resolución, la determinación, la decisión de cometer un hecho delictivo, es decir, un delito fiscal. Si falla esta decisión no podrá configurarse la tentativa, por ejemplo:

a) Que la determinación de cometer un delito fiscal se traduzca en un principio de su ejecución, es decir, en la realización de los actos iniciales que deben producir el delito fiscal, y que la interrupción de estos se deba a causas ajenas a la voluntad del agente o persona.

En este caso, la persona física que ha decidido cometer un delito fiscal, comienza a realizar los actos iniciales que deben producir el delito, pero por causas ajenas a su voluntad, dichos actos iniciales se ven interrumpidos, por lo que ya no se realiza la totalidad de los actos que deben producir el delito.

DELITOS FISCALES

b) Que la determinación de cometer un delito fiscal se traduzca en la realización total de los actos que deben producirlo, y que la no producción del resultado se deba a causas ajenas a la voluntad del agente.

En este caso la persona física que ha decidido cometer un delito fiscal, realiza la totalidad de los actos que deben producir, pero por causas ajenas a su voluntad, la realización total de los actos que deben producir el delito fiscal, no producen dicho resultado.

Queda claro que para que no se castigue penalmente la tentativa de los delitos, es menester que ocurran necesariamente:

- a) Que el autor desista de la ejecución o impida la consumación del delito; y,
- b) Que los actos ejecutados no constituyan por sí mismos delito alguno.

Puede darse el caso, de que el agente solo haya ejecutado los actos iniciales del delito, o que haya realizado la totalidad de los actos que deben producir tal delito.

En este caso, estos actos, parcial o totalmente ejecutados, no deben constituir por sí mismos delitos para que la tentativa no sea punible, es decir, no sea sancionada.

Por ejemplo, en el caso de una persona que tenga en su poder facturas en blanco para estas poderlas utilizar con posterioridad según sea su conveniencia y desiste del uso de las mismas antes de que la autoridad lo descubra, es cuando existe la tentativa del delito ya que nunca se llevo a cabo la realización del delito

3.5. DELITO CONTINUADO.

Según el artículo 99 del C.F.F.:

En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal incluso de diversa gravedad.

Según el C.P.F. en:

El artículo 3, los delitos continuos cometidos en el extranjero, que se siguen cometiendo en la República, se perseguirán con arreglo a las Leyes de esta, sean mexicanos o extranjeros los delincuentes.

La misma regla se aplicara en el caso de delitos continuados.

Para que se este en presencia de un delito continuado es menester que se ejecute con pluralidad de conductas o hechos, es decir, es necesario que su comisión se prolongue en el tiempo a través de diversas conductas o hechos.

No es necesario que todas las conductas o hechos a través de las cuales se ejecuta el delito continuado, tengan la misma gravedad. Pueden tener distinta gravedad, de tal suerte que algunas conductas o hechos sean sumamente graves y otras de menor importancia.

Es indispensable que la pluralidad de conductas o hechos, obviamente todos ellos distintos entre sí, y de diversa gravedad, coincidan en la intención delictuosa, es decir, por muy diversas que sean las conductas o los hechos entre sí, cada uno de ellos se dirigía a la comisión de la misma conducta delictiva, acreditándose así la unidad de intención delictuosa.

Por último deben de encuadrar en la figura delictiva prevista en un determinado precepto legal, es decir, que por muy diversas que sean las conductas o los hechos entre sí, cada uno de ellos encuadren en la norma de una misma disposición legal, configurándose así el delito fiscal previsto en dicha disposición, acreditándose la identidad de disposición legal.

Así las cosas, si se usan documentos falsos, si llevan dos o más sistemas de contabilidad y se destruye parcialmente la contabilidad, todo ello encaminado a omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, todas esas conductas encuadran en la norma contemplada en el primer párrafo del Artículo 108 del C.F.F., que habla del delito de defraudación fiscal, por lo que esta en presencia de una pluralidad de conductas o hechos, de diversa gravedad, con unidad de intención delictuosa y con identidad de disposición legal.

3.6. PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL.

Es importante señalar que en los delitos fiscales, será la autoridad Judicial la que dictara las penas privativas de la libertad y que estará a cargo de la autoridad administrativa hacer efectivas las contribuciones omitidas, recargos y sanciones administrativas según el artículo 94 del C.F.F.

En los delitos perseguibles por querrela de la S.H.C.P. la prescripción del delito será de tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computaran a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del C.P., aplicable en materia general.

La prescripción de las penas privativas de la libertad que dicte la autoridad Judicial, se encuentran enumeradas a continuación.

Según el Código Penal Federal en sus artículos:

100. Por la prescripción se extinguen la acción penal y las sanciones.

101. La prescripción es personal y para ella bastara el simple transcurso del tiempo señalado por la Ley.

Por tanto la acción penal prescribe en los términos indicados, en los delitos:

- Contrabando equiparable (105 C.F.F.)
- Defraudación fiscal (108 C.F.F.)
- Defraudación fiscal equiparable (109 C.F.F.)

DELITOS FISCALES

- Relacionados con el R.F.C. (110 C.F.F.)
- Relacionados con la contabilidad (111 C.F.F.)
- Cometidos por depositarios o interventores (112 C.F.F.)
- Funcionarios públicos que ordene o practiquen visitas domiciliarias o embargos en forma ilegal. (114 C.F.F.)

PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL. DELITOS QUE SE PERSIGUEN A PETICION DE PARTE. EL C.F.F. Y EL C.P.F. DIFIEREN EN EL TERMINO PARA LA:

Tratándose de los delitos previstos en los dispositivos 105, 108, 109, 110, 112 y 114 del C.F.F., que en términos del numeral 92 se persiguen previa querrela de la S.H.C.P.; para la prescripción de la acción penal, se debe atender a lo contemplado en el precepto 100 de la legislación en comento la cual nos señala que prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computaran a partir de la fecha de la comisión del delito; y no a las reglas que sobre el particular señala el artículo 107 del C.P.F., por que el sexto de este último cuerpo de Leyes, atiende al principio doctrinario de que la Ley especial prevalece sobre la general.

1.10 Es importante determinar la diferencia que marca el artículo 94 del Código Fiscal Federal, por que las penas privativas de la libertad si prescriben según el

DELITOS FISCALES

Código Penal Federal y para las infracciones que solo merecen multas prescriben en un año.

Debemos mencionar que un ilícito fiscal se entiende como el incumplimiento de las normas fiscales: por ejemplo, cuando un contribuyente no presenta el aviso de fusión, en este caso solo se hace acreedor a una multa por haber cometido una infracción, y el delito es cuando se violan las Leyes fiscales en las cuales ya se encuentran tipificadas ciertas acciones como delitos y estos son castigados con sanciones administrativas.

3.7. CONDENA CONDICIONAL Y OTROS BENEFICIOS.

El C.F.F. describe en su artículo 101 que para que proceda la condena condicional, la sustitución y la conmutación de sanciones o de cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el C.P. aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la S.H.C.P.

Los requisitos señalados por el C.P.F. en cuanto a condena, se encuentran descritos en el artículo 90.

El otorgamiento y disfrute de los beneficios de la condena condicional, se sujetaran a las siguientes normas:

DELITOS FISCALES

I. El juez tribunal, en su caso al dictar sentencia de condena o en la hipótesis que establece la fracción X de este artículo, suspenderán motivadamente la ejecución de las penas, a petición de parte o de oficio, si concurren estas condiciones:

a) Que la condena se refiera a pena de prisión y que no exceda de cuatro años.

b) Que el sentenciado no sea reincidente por el delito doloso y, además, que haya evidenciado buena conducta positiva, antes y después del hecho punible;

c) Que por sus antecedentes personales o modo honesto de vivir, así por la naturaleza, modalidades y móviles del delito, se presuma que el sentenciado no volverá a delinquir;

d) Que dé fianza por la cantidad que dicte el Juez, de que se presentara ante la autoridad, siempre que fuere requerido, y de que reparara el daño causado.

II. Para gozar de este beneficio el sentenciado deberá:

a) Otorgar la garantía o sujetarse a las medidas que se le fijen, para asegurar su presentación ante la autoridad siempre que fuere requerido;

b) Obligarse a residir en determinado lugar, del que no podrá ausentarse sin permiso de la autoridad que ejerza sobre el cuidado y vigilancia;

c) Desempeñar en el plazo que se le fije, profesión, arte, oficio u ocupación lícitos;

d) Abstenerse del abuso de bebidas embriagantes y del empleo de estupefacientes, u otras sustancias que produzcan efectos similares salvo por prescripción médica; y

e) Reparar el daño causado.

Cuando por sus circunstancias personales no pueda reparar desde luego el daño causado, dará caución o se sujetara a las medidas que a juicio del Juez o Tribunal sean bastantes para asegurar que cumplirá, en el plazo en que se le fije esta obligación.

III. La suspensión comprenderá la pena de prisión y la multa, y en cuanto a las demás sanciones impuestas, el Juez o Tribunal resolverán discrecionalmente según las circunstancias del caso;

IV. A los delincuentes a quienes se haya suspendido la ejecución de la sentencia, se les hará saber lo dispuesto en este artículo, lo que se asentara en diligencia formal, sin que la falta de esta impida, en su caso, la aplicación de lo prevenido en el mismo;

V. Los sentenciados que disfruten de los beneficios de la condena condicional quedaran sujetos al cuidado y vigilancia de la Dirección General de Servicios Coordinados de Prevención y Readaptación Social;

VI. En caso de haberse nombrado fiador para el cumplimiento de las obligaciones contraídas en los términos de este artículo, la obligación de aquel concluirá seis meses después de transcurrido el término a que se refiere la fracción VII, siempre que el delincuente no diere lugar o nuevo proceso o cuando en este se pronuncie sentencia absolutoria. Cuando el fiador tenga motivos fundados para no continuar desempeñando el cargo, los expondrá al Juez a fin de que este, si los estima justos, prevenga al sentenciado que presente nuevo fiador dentro del plazo que

DELITOS FISCALES

prudentemente deberá fijarle, apercibido de que se hará efectiva la sanción sino lo verifica.

En caso de muerte o insolvencia del fiador, estará obligado el sentenciado a poner el hecho en conocimiento del Juez para el efecto y bajo el apercibimiento que se expresa en el párrafo que precede;

VII. Si durante el término de duración de la pena, desde la fecha de la sentencia que cause ejecutoria en el condenado no diere lugar a un nuevo proceso por delito doloso que concluya con sentencia condenatoria, se considerara extinguida la sanción fijada en aquella. En caso contrario, se hará efectiva la primera sentencia, además de la segunda, en la que el reo será consignado como reincidente sin perjuicio de lo establecido en el artículo 20 del C.P. Tratándose del delito culposo, la autoridad competente resolverá motivadamente si debe aplicarse o no la sanción suspendida;

VIII. Los hechos que originen el nuevo proceso interrumpen el término a que se refiere la fracción VII tanto si se trata del delito doloso como culposo, hasta que se dicte sentencia firme;

IX. En caso de falta de cumplimiento de las obligaciones contraídas por el condenado, el Juez podrá hacer efectiva la sanción suspendida o amonestarlo, con el apercibimiento de que, si vuelve a faltar a alguna de las condiciones fijadas, se hará efectiva dicha sanción; y

X. El reo que considere que al dictarse sentencia reunía las condiciones fijadas en este precepto y que esta en aptitud de cumplir los demás requisitos que se

establecen, si es por inadvertencia de su parte o de los tribunales que no obtúvo en la sentencia el otorgamiento de la condena condicional, podrá promover que se le conceda, abriendo el incidente respectivo ante el Juez de la causa.

3.8. RESPONSABILIDAD.

El término más común para esta palabra, es el referido a la carga u obligación que resulta para una persona de un posible error cometido.

La responsabilidad es la obligación que tiene una persona, de dar cuenta a otra de los actos que ha realizado posiblemente contrarios a un deber.

Quien incurre en responsabilidad significa que :

- 1.- Hizo algo incorrecto o erróneo,
- 2.- Debe dar cuenta a un tercero de su conducta,
- 3.- Debe reparar el daño causado; y
- 4.- Puede ser sancionado por la autoridad.

3.8.1 RESPONSABILIDAD LEGAL.

El artículo 6, fracciones VIII y IX de la Ley General de Sociedades Mercantiles, dispone lo siguiente:

DELITOS FISCALES

La escritura constitutiva de una sociedad deberá contener:

VIII. La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;

IX. El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social.

Por su parte, el artículo 10 de la propia Ley General de Sociedades Mercantiles, dispone lo siguiente:

La representación de toda la sociedad mercantil corresponderá a su administrador o a sus administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la Ley y el contrato social.⁶

Entonces, el representante legal de una sociedad mercantil, es su administrador o administradores nombrados en su Escritura Constitutiva.

3.8.2 RESPONSABILIDAD PENAL.

La responsabilidad penal es la obligación que recae sobre una persona física, de dar cuenta a un Juez penal, de una acusación que se le hace por la posible comisión de un delito. Esto es a petición del M.P., a quien debió previamente acudir el ofendido.

⁶Ley General de Sociedades Mercantiles. Editorial Porrúa.

DELITOS FISCALES

La responsabilidad penal, confirmada por el Juez, normalmente se sanciona con una pena privativa de la libertad.

Las personas morales no pueden incurrir en responsabilidad penal, solo las personas físicas incurrir en este tipo de responsabilidad, por medio de los órganos de administración como son: el representante legal, los consejos de vigilancia, el administrador, ya que ellos están a cargo del cumplimiento de las obligaciones y del buen funcionamiento de las personas morales.

El artículo 26, fracción III, tercer párrafo, del C.F.F. :

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

a) No solicite su inscripción en el R.F.C.

b) Cambie de domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma o cuando el cambio se realice después de

DELITOS FISCALES

que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiera quedado sin efecto.

c) No lleve contabilidad la oculte o la destruya.

Ahora bien, si el patrimonio de la sociedad mercantil no alcanza para cubrir todas las contribuciones omitidas por ella, con sus recargos, gastos de ejecución, e indemnización por cheques no pagados, su representante legal no es responsable solidario con ella, por no encuadrar en las condiciones que legalmente acabamos de enumerar, dicha sociedad mercantil debe pagarlas hasta donde alcance su patrimonio, y el importe que ya no pueda pagar, por ser insolvente económicamente, debe ser cancelado por las autoridades fiscales, respecto al contenido del último párrafo del artículo 146 del C.F.F., que dispone: " La cancelación de créditos fiscales en la cuenta pública... por insolvencia del deudor..."

Concluyendo, para que el representante legal de una sociedad mercantil adquiera el carácter legal de responsable solidario con dicha sociedad, deben concurrir forzosa y simultáneamente los siguientes dos elementos:

a) Que la sociedad mercantil sea insolvente económicamente, es decir, que su patrimonio no alcance a cubrir el interés fiscal, de la federación; y,

b) Que la sociedad mercantil haya incurrido en alguna, algunas, o en las tres irregularidades graves que legalmente se contemplan como generadoras de la responsabilidad solidaria del representante legal de las sociedades mercantiles.

DELITOS FISCALES

Sino concurren simultáneamente estos dos elementos, el representante legal de la sociedad mercantil no será responsable solidario con ella.

El artículo 26 fracción X del C.F.F. dispone lo siguiente:

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refiere los incisos a, b y c de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o la fecha de que se trate.

Por lo tanto, el representante legal, socios o accionistas de una sociedad mercantil, por regla general, no esta legalmente obligado a cubrir con su patrimonio, contribuciones o créditos fiscales.

Igualmente, las autoridades fiscales están legalmente impedidas para exigir al representante legal de una sociedad mercantil, que con su patrimonio personal cubra contribuciones o créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil que representa.

Una persona física, responde ante todos sus acreedores, sean estos otros particulares o autoridades, inclusive autoridades fiscales, con todos sus bienes, con todo su patrimonio. Así las cosas, si a un contribuyente persona física, las autoridades

fiscales le determinan contribuciones omitidas o créditos fiscales, dicho contribuyente o persona física responde con todo su patrimonio y no únicamente con los bienes que tenga destinados a la actividad por la cual debe pagar contribuciones.

Así, todas sus propiedades, aunque no estén relacionadas con la actividad que desarrolla, por la cual debe pagar contribuciones, responden por los créditos fiscales que le determine la autoridad.

3.8.3 RESPONSABILIDAD CIVIL

La responsabilidad civil es la que recae sobre una persona física o moral, de dar cuenta a un Juez civil de una deuda incumplida, de haber omitido, dar, hacer o no hacer alguna cosa.

Esto a petición directa de la persona ofendida (querella ante el M.P.).

La responsabilidad civil, confirmada por el Juez, se cubre con el pago de la reparación del daño causado.

3.9. DEFRAUDACION FISCAL.

Para entender mejor lo que es el delito de defraudación fiscal habrá que remontarse a sus antecedentes históricos.

DELITOS FISCALES

Desde los inicios de la humanidad en todos los grupos organizados políticamente encontramos elementos de control entre los gobernantes y los gobernados, pues los primeros imponían los tributos que habrían de pagarse por los segundos y, estos a su vez al ser onerosos buscaban la forma de evadirlos, así es como encontramos que en las culturas antiguas como la egipcia, griega y romana se imponía como sanción la pena de muerte a todos aquellos ciudadanos que cometieran conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus ingresos o la omisión del pago de impuestos.

En la Antigua Roma se encuentran los primeros indicios de que los ciudadanos tenían la obligación del pago de tributos en forma proporcional al patrimonio que poseían. Se creó un nuevo funcionario, el cual se encargaría de realizar un censo sobre las comunidades existentes, pues de hecho al inicio se contribuía por grupos o comunidades, y no de manera individual como hoy lo conocemos. Con esto es de entenderse que el primer censo realizado fue con un objetivo meramente tributario y no estadístico.

Con el paso del tiempo se va acentuando la diferencia entre un gobierno recaudador y los gobernados evasores, al sentir que la carga tributaria impuesta por aquellos era excesiva. Al mismo tiempo las penas se fueron adecuando a las circunstancias, así aparecen, aparte de la pena de muerte ya comentada, la esclavitud, decomiso de propiedades del infractor, azotes, mutilaciones o multas, todas ellas legalmente establecidas, y aplicables según la infracción o cultura.

Ya, en la edad media trae otro tipo de sanciones como la tortura y decomiso de bienes, pero con la diferencia que su aplicabilidad dependía del señor feudal, es decir a su entero capricho.

Todos estos antecedentes históricos se fueron propagando en todo el mundo, y México no fue la excepción, pues en la época precolombina la pena única era la de muerte, aunque en ocasiones también el pago consistía en la entrega de esclavos al imperio azteca. En la época colonial se exceptúa la carga tributaria al pueblo mexicano, pues la corona española, necesitaba el oro y esclavos para sostener sus guerras en Europa o la construcción de iglesias o conventos que existen hasta nuestros días. En esta época aparece la pena de cárcel, adicionada a las expuestas anteriormente, por períodos considerables.

En el México independiente se puso en practica la repartición de las recuperaciones de lo defraudado previo descuento de los gastos incurridos en su recuperación, entre los denunciantes y los aprensos. En caso de reincidencia se suspendía a los infractores de sus derechos como ciudadano por un lapso de cinco años, una segunda reincidencia originaba, su expulsión del territorio mexicano.

En 1893 la Ley general del timbre establece como responsabilidades las infracciones simples y las criminales. Las simples traían consigo una sanción de tipo administrativo y las criminales serian castigadas como un delito. Estos fueron los albores de las bases jurídicas para tipificar y señalar las conductas ilícitas.

DELITOS FISCALES

En el Porfiriato, la principal preocupación del gobierno fue la de minimizar la evasión fiscal, para lo cual estableció bases de organización al estado para hacerlo fuerte, central y autoritario, más sin embargo, la subyugación que tenían los gobernados no les impidió el seguir cometiendo fraudes de carácter fiscal.

Al término del gobierno de Alvaro Obregon, en 1928, aparecen las Convenciones Nacionales Fiscales, que trataban de aumentar la recaudación impositiva federal y abatir la defraudación fiscal. Puede decirse, que este fue el primer intento serio en la época moderna de México por controlar al contribuyente. En 1936 se cambia el enfoque de la calificación de las infracciones a las Leyes fiscales, tomándose en cuenta el motivo de la infracción y no el delito, pues se analizaban los beneficios particulares y no la garantía del interés público.

Es hasta 1947 cuando aparece en si el delito de defraudación fiscal contenido en la Ley penal de defraudación impositiva en materia federal, que buscaba velar los intereses del estado reprimiendo penalmente las conductas fraudulentas con respecto a los impuestos y contribuciones con objeto de agrandar el patrimonio personal. Como quedo asentado en esta reseña histórica, antes de esta Ley la defraudación fiscal quedaba contenida como un fraude genérico. Dicha Ley, de aparición fugaz, contenía gran similitud en cuanto a la clasificación del delito de defraudación como la conocemos hoy en día a través del C.F.F., por lo que representa su antecedente histórico más importante.

DELITOS FISCALES

Como no es el objetivo el hacer toda una reseña histórica de este delito, con lo expuesto anteriormente será más fácil comprender lo que significa el delito de defraudación fiscal en nuestros días. El Artículo 108 del C.F.F. vigente establece que:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionara:

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 puede determinar la cuantía de lo que se defraudo la pena será de tres meses a seis años.

No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o 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.

DELITOS FISCALES

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

Por otra parte, encontramos en el Código Penal el concepto de delito de fraude en su manera genérica que señala que “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 lo dice el precepto, la conducta típica del delito de defraudación fiscal consiste en defraudar, es decir, lo realiza por medio del uso de engaño, esto es hacer caer al sujeto pasivo en una situación falsa a la que le corresponde. Aunque el contribuyente no pague o lo realice de manera parcial, esta omitiendo el pago del impuesto, por lo que, hace creer al fisco federal que la situación presentada vía declaración es lícita, estamos ante una conducta de acción consistente en engañar. Este es el hecho central a ser juzgado por haber ocultado la verdad en la descripción de los hechos, lo cual consiste en ocultar dolosamente los valores reales con el fin de reducir el impuesto a pagar. El determinar que existió el engaño no es fácil de probar, pues en derecho penal el Juez tendrá que fundamentar y motivar sus razones que lo llevaron a concluir que el contribuyente omitió el pago pretendiendo eludir sus obligaciones por medio del mismo; sin embargo en Derecho Fiscal la S.H.C.P. siempre apreciara que hubo engaño en el no pago o pago parcial de los impuestos.

Para poder establecer la conducta de engaño existe la siguiente jurisprudencia:

“Fraude. Conceptos de engaño y error como elementos constitutivos del tipo. El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurrente a ella, así como la obtención de un lucro o beneficio indebido), con independencia de los mismos comisivos, engaño o aprovechamiento de error, entendiéndose por el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea, una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido, en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien solo aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de este que existe con anterioridad, el agente solo se vale de esta situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para su finalidad dolosa”.⁷

Como se ve, el engaño conlleva una actitud dolosa, pudiendo ser de conocer y querer realizar el acto ilícito o de conocer y aceptar.

⁷Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89. Horacio Ruiz Samayo, 5 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos, Ponente: Homero Ruiz Velázquez.

DELITOS FISCALES

El artículo 42 del C.F.F. le confiere a la S.H.C.P., las facultades para que se allegue de las pruebas necesarias para inculpar al defraudador, es el Ministerio Público quien ejerce la acción penal por la comisión de delitos fiscales. Por lo tanto, este último es quien a través de un Juez, le corresponde determinar si existió o no la obligación de pago y si se infringió dolosamente dicha obligación. Lo que se quiere expresar es que el Juez se encargara de determinar si el inculpado dolosamente y con engaños infringió las Leyes fiscales y si los elementos aportados por la S.H.C.P. en la averiguación previa, son suficientes para tipificar dicha conducta como fraudulenta.

Conviene señalar quienes son los responsables de cometer el delito de defraudación fiscal, para ello citaremos el Artículo 95 del C.F.F. que dice así:

“Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Comentan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro a cometerlo.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.”

Continuando con el análisis del concepto, tenemos el aprovechamiento de error que en sí mismo es una modalidad de conducta que constituye una omisión. Este error

debe de recaer en la S.H.C.P., es decir, el organismo podrá caer en una situación incorrecta con beneficio para el contribuyente sin este tener derecho a ello, y tampoco hacerlo de su conocimiento.

Como ejemplo, podemos citar el caso de que al haber solicitado la devolución de un impuesto a que se tenga derecho, la Secretaria nos entrega una cantidad superior a la solicitada, quedando el contribuyente en silencio absoluto y no realiza acto alguno para dar a conocer el error en que se encuentra la Secretaria.

El siguiente elemento es que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución, hecho que no es aislado, pues el simple hecho de no pagar la cantidad total a que tiene obligación pagar el contribuyente ya se recae en este hecho. Esta omisión debe de llevar a la obtención de un beneficio indebido, esto es con el fin de disminuir la carga tributaria sin tener derecho, pues es un acto típicamente doloso e intencional, entendiéndose por dolo “ la intención de obtener un beneficio indebido, es decir, conocer y querer la ilicitud de la conducta realizando y relacionando dos o más actos”. Algunos autores se cuestionan si el beneficio a que hace referencia el legislador, es de carácter fiscal o patrimonial. Si fuera de carácter fiscal, el beneficio forzosamente deberá llevar una desgravación pública no dando nacimiento a un hecho de obligación tributaria.

En cuanto a la aseveración con perjuicio del fisco federal, se puede entender, que el perjuicio radica en que el estado no reciba en tiempo sus contribuciones a que tiene derecho, protegiendo la disminución del patrimonio del Estado. Por lo que el

perjuicio al Estado se origina desde el momento en que se venció el término para el contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales, es decir, el momento en que el fisco puede hacer exigible el cumplimiento de un pago.

Como se ve, esta definición es muy extensa, lo que da lugar a un sin fin de interpretaciones, pudiendo llegar a interpretarse que cualquier hecho, conducta o circunstancia que el fisco estime lesiva para sus intereses se califique de defraudación fiscal.

Estimamos que esta definición es muy amplia y no concreta los hechos y circunstancias que pudieran llevar al contribuyente a defraudar o no, es decir, el simple hecho de omitir total o parcialmente alguna contribución, independientemente de la cantidad, puede, por el solo hecho de detectarlo la autoridad, convertirse en defraudación, dando origen a las penas aplicables. Ante este hecho, aunada la posición del fisco de culpar de antemano al contribuyente, a este solo le queda el intentar demostrar que su acción carecía de dolo, que como quedo comentado, las posibilidades de una buena defensa son casi nulas, pues queda al juicio del juzgador que como ser humano, tiene posibilidades de culpar a un inocente.

Debemos entender que la posición del legislador es la de castigar a quien deliberadamente cometió un delito, pero estimamos conveniente que nuestras autoridades deberían encaminar sus esfuerzos a hacer conciencia a los contribuyentes sobre la importancia de tributar correctamente. Un ejemplo de esto es la economía subterránea que con la crisis económica se ha acentuado notoriamente, la cual esta al

margen de cualquier tipo de control fiscal por ende la recaudación por este concepto se puede considerar como nula. Por otra parte, habrá que estar muy atento que en este tipo de casos para que el legislador no viole las garantías constitucionales que todo ciudadano tiene, según el Artículo 14 Constitucional.

Pugnamos porque en el Código Fiscal de la Federación se elimine el concepto genérico del delito de defraudación fiscal y, en su lugar, se cuente con uno más específico y claro, no dejando al contribuyente todo el peso de la Ley, para demostrar su inocencia. Obviamente estamos abogando por aquellos contribuyentes, que sin mala fe o dolo, se sitúan en dicho precepto.

3.10 DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA.

A partir del año de 1997, se reformo en el C.F.F. para señalar el delito de defraudación fiscal calificado, y se actualiza, cuando:

“El delito de defraudación fiscal será calificado cuando este 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.

DELITOS FISCALES

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

d) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que estén obligados a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

De acuerdo a las reformas de 1998 se modifica el texto y dice:

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

La diferencia en la redacción es muy importante, en la anterior se requería, para la existencia del elemento del tipo penal que se asentaran datos falsos en los sistemas o registros contables que el contribuyente estuviera obligado a llevar, ahora son dos elementos del tipo penal:

1. No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado, y/o
2. Asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

Es decir, se amplía el elemento del tipo penal, ya que es un agravante del delito de defraudación fiscal, que hace que la sanción se aumente en una mitad de la penalidad por la comisión de este delito.

El delito será calificado si el contribuyente no lleva los sistemas o registros contables a que esta obligado a llevar, conforme a las disposiciones fiscales. Esta omisión se castigara como delito calificado debido a que la omisión total de los registros contables impedirá a las autoridades fiscales el que puedan conocer las operaciones realizadas durante el ejercicio fiscal por el contribuyente, una medida

muy severa, el daño patrimonial puede ser fácilmente cuantificable en atención a los movimientos financieros realizados en el ejercicio fiscal por parte del contribuyente.

La gravedad de la conducta consiste en asentar datos falsos en dichos registros, también tiene una sanción muy severa, se castiga cualquier posible error por parte del contribuyente, el que debe tener una contabilidad sin mácula, el problema para quien se le finque esta responsabilidad es que pueda demostrar que existió error en el asentamiento de datos dentro de los sistemas y registros fiscales y estos se tradujeron en el daño al fisco federal.

Cuando los delitos a que se refiere el Artículo 108 del C.F.F. sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad”.

De esta forma si se omite el pago de una contribución y para ello se usan documentos falsos, esto es, no reales o verdaderos; se omite reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen; o, se asienten datos falsos en los sistemas o registros contables, se aumentará la penalidad en un 50%.

Los montos utilizados para determinar la penalidad no habrán de considerarse ni la actualización ni los recargos, ya que la exposición de motivos de las reformas al C.F.F. que entraron en vigor el 21 de julio de 1992, señala:

“...Por otra parte, se considera conveniente proponer a esa H. Soberanía la supresión de la referencia a la actualización y recargos que se toma en consideración en la imposición de las penas, con el objetivo de que al imponerse las penas que correspondan por la comisión de delitos fiscales se atienda al monto de las

contribuciones omitidas al momento de la comisión del delito sin tomar en consideración actualización y recargos”.

3.11 DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE.

Se indica en el artículo 109 del C.F.F. conductas específicas y no de orden genérico como en el caso del artículo 108 del C.F.F., primer párrafo, para indicar la misma penalidad, bajo circunstancias particulares.

De esta forma, el artículo 109, fracción primera del C.F.F. dispone:

“Se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, a 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 este 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 L.I.S.R.”

Las conductas sancionadas en este caso son:

DELITOS FISCALES

1. Consignar en declaraciones deducciones falsas, ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a la Ley.

De esto se desprende que al efecto de actualizarse la norma jurídica en cuestión, el sujeto debe señalar en una declaración para efectos fiscales deducciones falsas, esto es, ficticias o artificiales. Por ejemplo, cuando un contribuyente indica en su declaración, alguna deducción, pero nunca hizo la erogación.

2. Declarar ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las Leyes.

Lo importante a destacar es la existencia de un ingreso acumulable, ya que de conformidad con la L.I.S.R. dependiendo de cada una de las actividades se señalan cuales son los ingresos acumulables.

Cabe señalar que la autoridad fiscal tiene facultades para determinar ingresos presuntivamente.

3. Atendiendo a la calidad del sujeto, la fracción I, del artículo 109 del C.F.F., menciona como sujeto responsable a la persona física que perciba:

- Dividendos.
- Honorarios.
- Preste un servicio personal independiente.
- Dedicada a actividades empresariales.

DELITOS FISCALES

En caso de que en un ejercicio fiscal realice erogaciones superiores a los ingresos declarados en ese ejercicio, y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia, dentro de los pasos y procedimientos en la L.I.S.R.

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

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

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

Con las reformas de 1998 el texto dice:

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

El texto anterior castigaba la llamada planeación fiscal y se ampliaba a cualquier operación realizada por el contribuyente, lo que dejaba en estado de inseguridad jurídica a este, pero las reformas para el ejercicio fiscal de 1998 son favorables al contribuyente, ya que ahora existe una referencia expresa a dos figuras jurídicas, la simulación y esta referida a los actos o contratos del contribuyente.

La simulación es tratar de dar una apariencia de realidad a algo que en realidad no existe, más en materia jurídica. Mediante la reforma para este año se castigara la simulación de contratos o actos con el propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

El contrato es el acuerdo entre dos o más voluntades para modificar, crear derechos y obligaciones entre dos partes, la simulación de contratos implica una apariencia de realidad que no lo es, este es el dolo en la conducta llevada a su máxima expresión ya que es diferente realizar movimientos jurídicos que si se permiten en Ley, que crear una apariencia que no existe, como lo sería la simulación de contratos.

Un ejemplo de lo anterior es el típico caso de que un deudor que sabe es demandado por medio de un juicio mercantil, para evitar el embargo de sus bienes, realice un autoembargo, firma un pagare con fecha anterior al del deudor original y se embargan los bienes en primera instancia para evitar el pago al deudor, este es un movimiento fraudulento en materia civil, tal sería el caso si el perjudicado es el 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”.

Con las reformas fiscales el texto dice:

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.

La reforma amplía el plazo de omitir presentar declaración del ejercicio de seis a doce meses, pero el tipo penal es que se deje de pagar la contribución correspondiente.

DELITOS FISCALES

Dentro de este mismo tema, se encuentran los delitos de defraudación fiscal equiparable concernientes al INFONAVIT y al IMSS, en términos de las disposiciones siguientes:

INFONAVIT.

Artículo 57.- DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Comete delito equiparable al de defraudación fiscal en los términos del C.F.F. y será sancionado con las penas señaladas para dicho ilícito, quien haga uso de engaño, aproveche error, simule algún acto jurídico o oculte datos, para omitir total o parcialmente el pago de las aportaciones o el entero de los descuentos realizados.

IMSS

Artículo 305.- CASOS EN LOS QUE SE COMETA DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SANCIONES.

Se equiparan al delito de defraudación fiscal y serán sancionadas con las mismas penas que establece el C.F.F. las conductas desplegadas por los patrones y demás sujetos obligados que:

DELITOS FISCALES

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

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 25 % o más de la obligación fiscal.

En estos casos la declaratoria de perjuicio o posible perjuicio, así como la querrela respectiva la hará la S.H.C.P. en los términos que establezca el C.F.F.

Los ilícitos previstos en esta Ley se configurarán sin perjuicio de que cualquiera otra conducta de los patrones o sujetos obligados encuadre en los supuestos regulados por el C.F.F. 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.

3.12. OTROS DELITOS FISCALES ASIMILABLES A LA DEFRAUDACION FISCAL.

Etimológicamente, simular es representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no se es, también significa la acción de simular, la alteración aparente de la causa, la

índole o el objeto verdadero de un acto o contrato. Ahora bien para estar en presencia de un acto de simulación es necesario que existan, por lo menos, dos voluntades que lleven a cabo actos jurídicos en perjuicio de terceros, tal como lo señala nuestro Código Civil en su Artículo 2180 vigente, que a continuación reproducimos:

“Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se es convenido entre ellos.”⁸

De lo anterior se desprenden unos comentarios de importancia. El primero es que se tiene que hacer una declaración llana de que entre los involucrados no existió el acto o actividad que se realizó. Por otra parte esta que también es forzoso que se den dos tipos de actos: uno es el ostensible o aparente, es decir, el acto externo que uno quiere aparentar como real y; el otro, el acto oculto o secreto que representa la acción verdadera de lo que ha sucedido.

Por lo regular en los actos de simulación esta intrínseco el engaño, pues se trata de hacer creer a terceros de algo irreal, pero existe una tesis, en la cual se establece que no siempre el ánimo de defraudar nos lleva a una simulación, para entender mejor lo expuesto, reproducimos la tesis mencionada:

“Simulación. El ánimo de defraudar no es un elemento constitutivo de la acción que si bien es cierto que en muchas ocasiones la simulación tiene como finalidad la de defraudar a terceras personas, a los acreedores de una de las partes o al Fisco, no puede sostenerse que, en todos los casos, el ánimo de defraudar sea un elemento

DELITOS FISCALES

constitutivo de la acción de simulación. Al respecto el tratadista F. Ferrara sostiene que. "No debe olvidarse que una simulación puede combinarse por las partes sin el propósito de fraude. Y esto, no solo en la simulación relativa, sino también en la absoluta. Intereses legítimos, como la necesidad de sustraerse a disgustos o solicitudes, o un fin de vanidad o de reclamo, o el interés de conservar el crédito o ciertas apariencias sociales, pueden dar lugar a la producción de una apariencia, con plena seriedad de las partes, sin causar una lesión en el derecho de los terceros".⁹

Solo queda aclarar, sobre el concepto de simulación, lo que es relativo o absoluto. El Artículo 2182 del Código Civil establece que la simulación relativa se da cuando a un acto jurídico se le da una apariencia falsa u oculta su verdadero carácter; se tiene un consentimiento y objeto en todo contrato, es decir, las partes involucradas tienen el ánimo y la voluntad de modificar sus derechos y obligaciones tributarias. Por otro lado, en la simulación absoluta, se da un acto extremo aparente de que se ha dado visos o matices de certeza o veracidad, ocultando en el fondo lo que en realidad las partes quisieron celebrar, en ello se dan solo inventos no dando lugar a actos jurídicos, por lo cual no se tienen derechos ni obligaciones de una tipificación del mismo y no caer en hechos subjetivos como lo comentado en apartado anterior.

⁸Código Civil. Editorial Porrúa

⁹Amparo directo 5033/1971. Roberto A. Elizondo Cantu y otra. Junio 8 de 1973. 5 votos. Ponente: Mtro. Rafael Rojina Villegas. 3a. Sala.

Séptima Época. Vol. 54 Cuarta Parte, pag. 122.

DELITOS FISCALES

Entonces, para analizar lo que es la asimilación al delito de defraudación fiscal, tendremos que hacer un análisis del Artículo 109 del C.F.F. Empezaremos por hacer su transcripción literal y después realizar un análisis de su contenido.

“ARTICULO 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las Leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este 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. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

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

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

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

La primera aseveración que haremos será la de declarar deducciones falsas. Por principio todo contribuyente esta obligado a presentar declaraciones, ya sea por periodos mensuales o anuales y, si en ellas se consignan deducciones falsas se encuentra en este delito. La declaración es el documento legal por medio del cual se presenta a la autoridad fiscal el resultado final de un ejercicio o período mensual a que se encuentra obligado el contribuyente, regulado en cuanto a su contenido y forma en el artículo 31 del C.F.F. Así la declaración toma forma de documento probatorio del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que el delito se origina en el momento en que la autoridad verifique la exactitud de la declaración y descubra elementos que justifiquen que se llevo a cabo con el objeto de obtener un beneficio indebido. Por otro lado, una deducción fiscal es la que en términos de Ley se permite disminuir de los ingresos acumulables, con el objeto de determinar la base gravable. El problema estriba en determinar en que momento se cae en el supuesto de obtención de un beneficio indebido o un perjuicio al fisco federal, pues el artículo en cuestión no lo marca, como lo hace el Artículo 108 del Código citado. Como ejemplo tenemos el caso de que en una declaración, en la cual se determinó una pérdida fiscal se encontró una deducción falsa, si esto engendra una obligación de pago, se caerá en la hipótesis

prevista en la fracción I del artículo 109, principalmente por que se trata de acreditar ingresos menores, pero si por el contrario, aún habiendo eliminado dicha deducción, se sigue teniendo una pérdida fiscal sin que se engendre ninguna obligación de pago y solo constituye una mera falsedad ante las autoridades fiscales que inspeccionan la contabilidad. La situación es saber que tipo de sanción se va a aplicar, pues no se hizo quebranto del patrimonio, es decir, no hubo beneficio económico ni perjuicio al fisco federal, entonces se acogerá a lo marcado en el Artículo 108. Aun en este supuesto, la pena corporal parece excesiva, tomando en cuenta que no se beneficia el contribuyente, ni daña el patrimonio fiscal. Entonces se considera un delito relacionado con la presentación de declaraciones o con la contabilidad como lo señala el Artículo 111 fracción IV, la cual señala que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien determine pérdidas con falsedad.

Otro elemento es el declarar ingresos menores a los realmente obtenidos. Las Leyes fiscales determinan que deben acumularse los ingresos en efectivo, bienes, servicio o cualquier otra forma (en crédito) durante un ejercicio fiscal, pero en ningún momento aclara lo que debemos entender como ingreso, tendríamos que es el aumento de la riqueza del patrimonio y, como queda asentado en nuestra Constitución, sobre ello se tiene la obligación de contribuir al gasto público, por lo que, en caso de omitirlos, se tendrá una conducta delictiva. En este caso se tiene una interrogante por lo que respecta a la ganancia inflacionaria, pues esta, en término realista, no incrementa la riqueza del contribuyente, ya que son meros cálculos aritméticos

DELITOS FISCALES

ficticios, pero se tiene la obligación de considerarse como base de calculo del impuesto. Aun así, el simple hecho de no considerarlo, se encuentra uno en una conducta delictiva.

El último aspecto a considerar de la fracción I, es la relativa a quienes, siendo personas físicas, realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio. Esto es un caso típico de una Ley privativa y limitativa, pues no se le da el mismo tratamiento a todas las personas físicas, sino quien solamente tengan ingresos por dividendos, honorarios o servicios personales independientes y actividades empresariales.

En la L.I.S.R. en su Título IV se tienen once casos de obtención de ingresos por personas físicas, que como se observa, solo en tres de ellos se podrá cometer un delito de asimilación al de defraudación fiscal. Si consideramos que todos contamos con igualdad de derechos y obligaciones, obviamente en aspectos tributarios, seria conveniente que se establezca una generalidad en cuanto a este comentario, pues no existe la generalidad, al estar excluyendo a ciertas personas físicas. Creemos que como parte de una retribución a este modelo, se les da la oportunidad de presentar pruebas para demostrar la discrepancia entre lo erogado y los ingresos. Para terminar este análisis haremos una pregunta ¿Acaso con otro tipo de ingresos si podremos deducir erogaciones superiores a los ingresos, como por ejemplo en el régimen simplificado, obteniendo un beneficio o haciendo daño al fisco, sin que se considere como defraudación fiscal?

DELITOS FISCALES

Ahora pasaremos a hacer un análisis de la fracción II. Quienes omitan enterar a las autoridades fiscales,... las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, se encuentra en típico delito de defraudación fiscal. La retención o recaudación consiste en que el retenedor extrae de los ingresos que percibe un tercero y, que son base de algún impuesto, una cantidad determinada fijada por la Ley tributaria en que conste el hecho generador del crédito fiscal, enterando dicha cantidad al fisco como pago provisional, en algunos casos como pago definitivo, la cual puede ser descontada al hacer la liquidación definitiva, al tercero, de su impuesto. La retención o recaudación se hace a través de un documento público (declaración), en que conste que se hizo por cuenta de un tercero.

En la Ley no se contemplan los casos en que por error u olvido no hubiese hecho la recaudación, pues el solo hecho de no enterarla se esta en caso del delito de fraude. Si el tercero no la recabo tendrá la obligación de pagarla al fisco de su propio dinero o ingreso, pero no se tiene determinado cual será la pena a este caso, pues en el hecho de quien seria el que obtiene el beneficio en perjuicio del fisco, el retenedor que no lo llevo a cabo o el contribuyente a quien no se le hizo la retención. Administrativamente, es responsable quien no realizo la retención y consecuentemente se traslada al penal fiscal.

La responsabilidad solidaria que se enmarca en el análisis, queda aclarada en el Capítulo Primero del presente trabajo y, a manera de recordatorio, se entiende que son responsables solidarios las personas distintas del sujeto generador del impuesto,

DELITOS FISCALES

cuando estas no lo enteren o las Leyes establezcan la obligación de llevarla a cabo. Esto queda legalmente constituido en el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

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

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

Como último comentario a esta fracción, es que para proceder de manera penal en estos supuestos se tendrán que haber vencido los plazos establecidos en las Leyes fiscales respectivas, en caso contrario no existe el delito.

Para entender lo que el legislador estableció como beneficio sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, habrá que aclarar que se entiende por los mismos. Un subsidio fiscal es un apoyo de manera económica que otorga el Estado a los particulares con el objetivo de fomentar ciertas actividades económicas por un período determinado. El estímulo es el apoyo económico concedido por una Ley en particular a un contribuyente sobre un impuesto determinado, por lo que debe existir un impuesto específico, una situación especial que enmarque la Ley y una actuación específica del particular para lograr una trascendencia en el ámbito social. Como se vera ambos llevan la prioridad de encausar el desarrollo de ciertas actividades económicas y una mejor distribución del ingreso.

DELITOS FISCALES

El hecho delictivo se da cuando un contribuyente se beneficie de un estímulo o subsidio sin tener derecho a ello, es decir, cuando su actividad no se encuentra en el marco teórico que las Leyes establezcan o, a través de engaños se trate de aparentar que se encuentran en dicha situación.

El realizar dos o más actos relacionados entre si, con el objeto de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal nació de las planeaciones fiscales. Pero, debe de entenderse como autentica planeación fiscal, aquella que, mediante el uso adecuado de las Leyes fiscales, lleven por objetivo el darle una mejor distribución al patrimonio de una entidad con el fin de lograr una mejor productividad y no, la disminución de la carga tributaria. Si se utiliza a la planeación fiscal con el fin de no pagar los impuestos correspondientes, estaremos ante un delito de defraudación fiscal, pues se apoya en simulaciones con el objeto de omitir pagos tributarios. Un ejemplo conocido por la mayoría fue el hecho de que el fisco trato de eliminar la creación de empresas, que se utilizaban para redistribuir la ganancia de una de ellas y diferir o disminuir el pago del impuesto.

Quienes omitan la presentación, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan la Leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, es el último de los delitos que se asimilan al de defraudación fiscal. Parar acreditar el hecho delictivo que enmarca esta fracción se deben de dar una serie de circunstancias. La primera, que la no presentación se dé por omisión, ya sea de manera directa o subsidiaria. Esta no se lleve a cabo dentro de seis meses siguientes,

DELITOS FISCALES

contados a partir del día siguiente hábil del cual se venció el plazo para la presentación de la declaración. Cabe hacer mención que solo se hará un cargo penal por declaraciones fiscales correspondientes a un ejercicio, no quedando comprendidas las correspondientes a pagos provisionales o mensuales, incluyendo sus respectivas declaraciones complementarias, avisos y otras que no sean de carácter anual. Por otro lado, debe forzosamente existir contribución a pagar, pues de esta manera lo marca el citado precepto es decir, si no existe contribución a cargo o el resultado es cero, no se puede acusar penalmente al contribuyente pues no existe beneficio indebido o perjuicio al fisco. La presentación debe de estar en forma expresa en la Ley, pues existen casos en los cuales no se tiene la obligación de realizar un calculo anual, y por ende, no se presenta la declaración respectiva o bien, la responsabilidad recae en los responsables solidarios. Por último, si el contribuyente restituye el crédito de forma espontánea, es decir sin que la autoridad lo haya descubierto y/o requerido pasando el período de Ley, no se encuentran en conducta delictiva.

Como se ha mencionado el fisco da un trato igual a quien deliberadamente comete un delito fiscal, como a quien sin llevar dicho afán comete una violación a sus obligaciones fiscales.

Esta es una manera practica, aunque no justificable para las autoridades, para controlar la evasión fiscal, pues un control efectivo sobre los contribuyentes no existe. No es entendible el por que las autoridades insisten en castigar a los defraudadores como si estos fueran criminales, aunque estos en algunos casos gozan de mayor

garantía que aquellos. Lo único que se puede entender es que la autoridad utilice al derecho penal como instrumento para cubrir las deficiencias del sistema fiscal, pues este no cuenta con controles que le permita tener control e información sobre los contribuyentes, es un mero terrorismo fiscal, como muchos lo han llamado. Lo más conveniente en estos casos sería que a los defraudadores se les castigara con una sanción de tipo administrativo con la consecuente resarcición del daño causado al fisco y solo en caso de reincidencia, se castigue de manera penal y corporal.

3.13. DIFERENCIAS ENTRE LA DEFRAUDACION FISCAL Y OTROS DELITOS FISCALES.

Al analizar en los capítulos anteriores los conceptos y tipos de delitos, se enmarco que la defraudación fiscal es una modalidad de los delitos fiscales. Al igual que los demás son castigados por las Leyes correspondientes. En todos los delitos fiscales se presentan una serie de características que les son comunes las cuales a continuación se señalan:

I. Existe una conducta dolosa por parte del contribuyente manifestada a través de engaños, artificios o el simple aprovechamiento de errores por parte de las autoridades.

II. Un nexo casual directo y anticipado del contribuyente es decir, la obtención de un beneficio económico ilegítimo, que consiste en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente establecida, o en la recepción de un beneficio fiscal sin tener derecho a ello.

III. Lesión deliberada de un bien jurídico, que es el derecho del fisco federal, de recaudar en forma debida y oportuna las cantidades destinadas al gasto público.

Entendiendo lo anterior, no existen diferencias de fondo entre los diferentes tipos de delito, sino más bien similitudes. Lo que a nuestro parecer se pudiera considerar como diferencia entre la defraudación fiscal y los demás delitos, es la forma en que ellos se den y el castigo al que se hacen acreedores conforme al delito cometido.

La forma en que se presentan es, por que algunos tipos de delitos son intencionalmente cometidos, con previo consentimiento del infractor y algunos casos de la defraudación fiscal, aunque no se haga intencionalmente, se esta cometiendo un delito fiscal. El castigo radica de acuerdo al ilícito.

Una revisión exhaustiva por parte de nuestras autoridades de las Leyes aplicables, no solo traería como consecuencia una mayor justicia a todos los contribuyentes, sobre todo a aquellos que no cometen un delito intencionalmente, sino que haría conciencia entre la ciudadanía de la necesidad de contribuir al erario público y el Fisco tendría elementos suficientes para su control e información de los mismos.

CAPITULO IV.

DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

4.1. GENERALIDADES.

Haciendo una comparación muy a la ligera, podríamos señalar que el R.F.C. es como el Registro Civil, en donde las personas son registradas al nacer y se presentan avisos de algún cambio de la situación o estado civil, en el caso del matrimonio, viudez, o muerte. Para efectos del R.F.C. las personas morales al nacer deben inscribirse en él, al igual que las personas físicas que desempeñen actividades comerciales, así como presentar avisos por cambios en su situación fiscal, por lo que en el artículo 26 fracción III, del Código Fiscal de la Federación expone lo siguiente:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

III. La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la Dirección General, la Gerencia General, o la Administración Unica de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como las que debieron pagarse o enterarse durante el mismo, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

DELITOS FISCALES

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

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

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

Para efectos de este capítulo los incisos que nos interesan son los dos primeros de la fracción anterior, ya que éstos no solo constituyen en caso de incumplimiento, el incurrir en responsabilidad solidaria, sino que también son causa de obligatoriedad sancionada individualmente con sus respectivas multas y sanciones penales establecidas en el Código Fiscal de la Federación y su correspondiente Reglamento, en el que además establece la forma y plazos para cumplir dicha obligatoriedad de observancia general.

4.2. INSCRIPCION.

De la obligatoriedad, de observancia general que mencionábamos en el párrafo anterior, el Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación menciona:

DELITOS FISCALES

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el R.F.C. de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su entidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

Del párrafo anterior podemos observar, que en el caso de estar obligado a expedir comprobantes por la actividad que se realice, es necesario que éstos comprobantes a su vez cumplan con los requisitos establecidos para ser válidos ante la autoridad de la materia, que señala y enumeran el Artículo 29-A del C.F.F. el cual señala:

Deben de contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del R.F.C. de quien lo expida.

Las personas que hagan los pagos, para personas físicas que reciban ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; según Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto estos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Como ejemplo de lo anterior podemos decir, si la Compañía Formacero del Norte, S.A. de C.V. cuenta con treinta empleados, a los cuales retribuye con sueldos, por cada uno de estos treinta empleados la compañía tiene la obligación de presentar

el aviso de inscripción en el R.F.C. Y en el caso de pagos por cualquiera de los conceptos anteriores entre personas morales, esta obligación no se cumple pues se presume que estas ya cumplieron esa obligación al ser constituidas.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación menciona en su Artículo 14 que:

“Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalará el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe. Asimismo, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los siguientes avisos: Es cuestionable el criterio de la autoridad, al encuadrar en la obligación de inscripción en el R.F.C. a tan solo las personas que deban presentar declaraciones periódicas o tengan que expedir comprobantes por las actividades que realicen como lo menciona el Artículo 27; siendo que el criterio de la autoridad debería de partir de la generalización; así que toda persona física o moral que no cumpla con los dos supuestos anteriores, deberá estar inscrita en el citado registro”.

I. Cambio de denominación o razón social.

II. Cambio de domicilio fiscal.

III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.

IV. Liquidación o apertura de sucesión.

V. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo presentaran aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, en los términos del Artículo 24 de este Reglamento.

4.3. PLAZOS PARA LA PRESENTACION DE LOS AVISOS.

En el siguiente caso exclusivamente se refiere a la obligación de las personas morales de presentar los avisos correspondientes, y como es cotidiano por parte de la autoridad como medida de comprobación responsabiliza a un tercero para denunciar actos de incumplimiento, como es el caso del Federatario Público, el cual se vera obligado a denunciar a sus clientes en el caso de que estos no cumplan con los ordenamientos que establece la autoridad.

El tercer párrafo del Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación señala:

“Los Federatarios públicos exigirán a los otorgantes de la Escritura Publica en que se hagan constar Actas Constitutivas, de fusión o de liquidación, de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma, que han presentado

solicitud de inscripción o aviso de liquidación o de cancelación según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.”

4.3.1. SOLICITUD DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Artículo 15 establece, los plazos en los casos de:

“La solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el Artículo 27 del C.F.F. que deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúe las situaciones que a continuación se señalan:

I. Las personas morales residentes en México a partir de que se firme su acta constitutiva.

Es decir, desde el momento en que por derecho nace como persona moral.

II. Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas y de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

DELITOS FISCALES

III. Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la L.I.S.R., deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, computándose el plazo a partir del día en que estos inicien la prestación de servicios; dichas personas comunicaran la clave del registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquel en que presenten la solicitud de inscripción.”

En las anteriores fracciones faltaría agregar, un párrafo donde se especifique con mayor claridad en que momento deben registrarse las personas físicas con actividades independientes puesto que no se menciona.

Para sectores especiales como son el sistema de gobierno de nuestro país y para los residentes en el extranjero, se puede entender que existan situaciones específicas como las que dispone en el artículo 16 del R.C.F.F.:

“ La solicitud de inscripción en el R.F.C. deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

La federación (los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial), las entidades federativas (los Estados que conforman la República Mexicana), y los municipios así como los organismos descentralizados que no realicen actividades preponderantemente empresariales, podrán inscribir, por separado, a las unidades administrativas que los integran y cumplir en la misma forma con sus demás obligaciones como retenedores o contribuyentes, siempre que dichas unidades obtengan previamente autorización de las autoridades administradoras.”

DELITOS FISCALES

Ejemplo: en el Estado de México la Secretaria General de Gobierno perteneciente al poder Ejecutivo, podría solicitar la inscripción por separado de la Dirección General de Prevención y Readaptación Social por realizar estas funciones administrativas únicamente.

En el artículo 18 del R.C.F.F. se establece:

“Los residentes en el extranjero obligados a solicitar su inscripción en el R.F.C., cuando no tengan representante legal en el territorio nacional presentaran la solicitud de inscripción y los avisos a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento, ante el Consulado Mexicano más próximo al lugar de su residencia o podrán enviarlos a dicho Consulado o a la autoridad que para estos efectos autorice la Secretaria, empleando el servicio postal certificado con acuse de recibo para constancia. En el caso de que para solicitar su inscripción o presentar los avisos de referencia no puedan obtener las formas aprobadas por la Secretaria, cumplirán sus obligaciones formulando escrito firmado que deberá contener los siguientes datos:

I. Nombre, denominación o razón social.

II. Fecha de nacimiento o constitución.

III. Nacionalidad.

IV. Domicilio.

V. Actividad preponderante.

VI. Fecha de cierre del ejercicio, si es contribuyente en los términos del título II de la Ley del I.S.R.

VII. Clase de aviso o información relacionada.

VIII. Clave del R.F.C. en su caso.

Los residentes en el extranjero, cuando únicamente tengan obligaciones que deban ser cumplidas por retenedores establecidos en territorio nacional, no estarán obligados a presentar la solicitud de inscripción ni los avisos a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento.”

Con respecto al último párrafo, para que cualquier persona sea susceptible de retenciones ya sea por pertenecer a lo dispuesto en el capítulo I de la Ley del I.S.R. en cuyo caso será responsabilidad de la persona moral presentar la inscripción, o por cualquier otro motivo debe de existir un comprobante y para esto se debe de cumplir con la inscripción en el Registro.

Las reformas fiscales publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, contiene las adecuaciones al artículo 27, consistente en la inclusión de un párrafo tercero, por lo que los anteriores tercero a sexto, ahora bien, se trata de una adecuación porque no se tenía previsto mediante el artículo 27 del C.F.F. referente a las personas físicas y morales residentes en el extranjero y no cuentan con establecimiento permanente o base fija en el país.

Con la adición del citado artículo 27, se establece la opción para que dichos residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, puedan solicitar su inscripción en el R.F.C., proporcionando la información relativa a su identidad, su domicilio y en general su situación fiscal, además se aclara que dicha

inscripción no les otorgara la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones. Con esa medida se pretende facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para estos contribuyentes.

4.3.2. CAMBIO DE DENOMINACION O RAZON SOCIAL.

Cuando por alguna razón se tenga que cambiar de nombre en este caso solo se contempla el arrepentimiento, transcurrido un mes de la firma de la escritura por lo que si no se presenta dentro de este plazo, el cambio ya no se podrá realizar.

Por lo que el artículo 19 del R.C.F.F. menciona que:

“Para los efectos de la fracción I del artículo 14 de este Reglamento menciona, el aviso de cambio de denominación o razón social, deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente dentro del mes siguiente al día siguiente en que se firme la escritura.”

4.3.3. CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL.

En muchos casos, tal vez más de la cuenta y por muy diversas razones, se tenga que cambiar de domicilio fiscal y no sepamos a donde acudir a presentar nuestros avisos, por lo que para tal efecto se menciona en el inciso B del artículo 26 del C.F.F.

DELITOS FISCALES

menciona como causa de responsabilidad solidaria y se normatiza además en el artículo 20 del Reglamento mencionado que:

“ Se considera que hay cambio de domicilio fiscal en los términos de la fracción II del artículo 14 de este Reglamento, cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del Código.

El aviso de cambio de domicilio fiscal deberá darse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda.

Cuando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor, esté en la misma circunscripción territorial de la autoridad ante la que ha venido presentando declaraciones periódicas, este aviso lo presentara ante la misma,”

Es decir, si el domicilio pertenece a la delegación de Azcapotzalco del D.F. y cambia su domicilio dentro de esta misma delegación, le seguirá correspondiendo la administración local del norte.

Cuando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor quede dentro de la circunscripción territorial de autoridad distinta de aquella ante la que venia presentando declaraciones periódicas, este aviso se presentara ante la autoridad recaudadora que corresponda a su nuevo domicilio.

Por ejemplo, si el domicilio se encontraba en la delegación Azcapotzalco del D.F. y cambia su domicilio a la ciudad de Toluca Estado de México, le corresponderá la Administración local de Toluca.

DELITOS FISCALES

Cuando en las formas de declaración, se prevea el señalamiento de cambio de domicilio y así se manifieste, se considerara presentado el aviso a que se refiere este artículo al presentarse dicha declaración ante la autoridad recaudadora correspondiente.

En casos de nomenclatura o numeración oficial, la autoridad fiscal actualizara los datos correspondientes, sin que en este caso el contribuyente deba presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal.

Las personas físicas a excepción de aquellas que perciban ingresos por actividades empresariales o que presten servicios personales independientes, quedaran relevadas de presentar el aviso a que se refiere este artículo, manifestando su cambio de domicilio fiscal en la primera declaración anual del I.S.R. que presente o deba presentar con posterioridad a dicho cambio.

4.3.4 AUMENTO, DISMINUCION, SUSPENSION O REANUDACION DE ACTIVIDADES.

Es muy cotidiano que existan tanto personas físicas como morales inmersas en el crecimiento de sus actividades, o que por algún motivo se vean forzados a reducir sus actividades e inclusive a suspenderlas, por lo que ante tales circunstancias se tendrá que presentar los avisos correspondientes según sea el caso, pues como es

DELITOS FISCALES

lógico suponer, las actividades que se realizan van acompañadas de un tamaño igual de obligaciones.

En el Artículo 21 del R.C.F.F. se establece que:

“Se presentaran los avisos a que se refiere la fracción III del Artículo 14 de este Reglamento, en los siguientes supuestos:

I. De aumento, cuando se este obligado a presentar declaraciones periódicas distintas de las que se venían presentando.

II. De disminución, cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas obligaciones periódicas y se deba seguir presentando declaración por otros conceptos.

III. De suspensión, cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales esta obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago, por si mismo o por cuenta de terceros. En este último caso, el aviso que deberá presentar es el establecido en la fracción anterior.

No será necesario dar este aviso, cuando se tenga que presentar los avisos de liquidación, sucesión o de cancelación a que se refiere las fracciones IV y V del Artículo 14 de este Reglamento.

Además deberá estarse a lo siguiente:

a) Este aviso, durante su vigencia, libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas, excepto y tratándose de las del ejercicio en que

DELITOS FISCALES

interrumpa sus actividades cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones correspondientes a períodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades.

b) Durante el período de suspensión de actividades, el contribuyente no queda relevado de dar los demás avisos previstos en este Reglamento.

c) Los contribuyentes que reanuden actividades no podrán presentar dentro del mismo ejercicio fiscal nuevo aviso de suspensión.

d) El aviso de suspensión a que se refiere esta disposición deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente a más tardar en la fecha en que el contribuyente hubiere estado obligado a presentar declaración en caso de haber realizado actividades.

IV. De reanudación, cuando se vuelva a estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas, debiendo presentarse conjuntamente con la primera de estas.

El aviso de aumento o disminución de obligaciones fiscales deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente dentro del mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que los motiven.

Cuando la disminución de obligaciones se origine debido a que ya no se tiene obligación de presentar la declaración anual que señala el título IV del la L.I.S.R., se presentara el aviso a que se refiere este artículo.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo, se considera que no hay aumento o disminución de obligaciones fiscales cuando se modifiquen los formularios

en que deban presentarse las declaraciones o cuando por disposición legal se modifiquen los plazos para efectuar pagos.

En los casos de presentación de avisos de liquidación o sucesión, en ambos casos se debe a la extinción de la persona, en el caso de la persona moral es la liquidación de la sociedad y la persona física es la muerte.

4.3.5 APERTURA O CIERRE DE ESTABLECIMIENTOS.

Cuando se cumpla el ciclo de un negocio es presumible suponer el cierre de este, por la necesidad de dar lugar a la creación de nuevos quizás más competitivos y eficientes, por lo cual el artículo 24 del R.C.F.F. establece que:

El aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, deberá presentarse ante la autoridad recaudadora en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el establecimiento o local, dentro del mes siguiente al día en que se realice cualquiera de estos hechos.

4.4. PENAS

El Artículo 110 del C.F.F.

DELITOS FISCALES

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el R.F.C. por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que este no lo haga.

II. No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado a lo haga con falsedad.

Con las reformas de 1998 el texto menciona:

Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

La reforma en esta fracción consiste en que el contribuyente al rendir los informes a que este obligado los haga con falsedad a diferencia de que si no rendía los informes era delito, ahora se castigara la falsedad en los informes, datos o avisos a que este obligado a rendir el contribuyente.

Lo más interesante de esta reforma es que no se castiga el que el contribuyente rinda documentos falsos, ya que los documentos son diferentes a los datos, informes o avisos, al parecer esta reforma quedo inconclusa.

III. Use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

Con las reformas el texto dice.

Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

La reforma sanciona el uso intencionado de más de una clave del R.F.C., en forma independiente del uso que se le de a dos o más claves que indebidamente utilice el mencionado contribuyente.

El problema para la autoridad será el de poder comprobar que el infractor utiliza de forma intencional, es decir, con pleno conocimiento y raciocinio las dos o más claves, al comprobar esta intención, se habrá configurado un delito en forma plena.

IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes.

El texto anterior es derogado en las reformas de 1998.

Esta derogación implica una conducta difícil de comprobar por parte del infractor que ahora queda en el pasado.

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de una año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efecto.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que esta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales,

DELITOS FISCALES

o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados el registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

CAPITULO V.

OTROS DELITOS FISCALES.

5.1. DELITOS RELACIONADOS CON LA OMISION DEL PAGO DE IMPUESTOS

Algunos tratadistas consideran por igual el hecho de la omisión de pago de impuestos con la omisión de presentación de declaraciones, nosotros no lo consideramos de igual manera, ya que la simple presentación de la declaración no garantiza de manera alguna que se este cubriendo el adeudo fiscal, por otra parte es bien sabido que muchos contribuyentes presentan sus declaraciones en “ceros” con el fin de prevenir un requerimiento por parte de la Autoridad.

Tenemos que el simple hecho de omitir, independientemente de que se realice por ignorancia o imposibilidad material, se esta en el presunto de una evasión fiscal, siempre y cuando la autoridad lo determine, es decir, si el contribuyente cumple sus obligaciones de manera espontánea no existe delito alguno. Ese tipo de casos se presenta con mayor frecuencia de lo que se cree. Esto en muchos casos es ocasionado por lo complejo de las Leyes a aplicar y la terminología utilizada en las misma, ya que muchos contribuyentes no tienen el poder económico para tener la asesoría adecuada para su debido y oportuno cumplimiento del pago de sus contribuciones. Mientras las Leyes fiscales no sean más claras para los contribuyentes, subsistirá un gran numero

de evasores, que por falta de conocimientos o recursos económicos no puedan cumplir.

Como quedo asentado en capítulos anteriores la autoridad debería encontrar la verdadera causa de que el contribuyente haya omitido el pago de sus impuestos, y solo si encuentra que lo realizó con el propósito deliberado de delinquir se le apliquen las penas a que se haga merecedor.

Analizando todo lo anterior, encontramos tres causas principales que llevan al contribuyente a la omisión del pago de impuestos:

1. Altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real del contribuyente.
2. La inmoralidad administrativa.
3. Falta de conciencia ciudadana.

En la primera conclusión tenemos que el legislador no debe desentenderse de la realidad económica, política y social del país, pues es bien notorio que cuando estos aspectos están estables, el gobierno tiene un incremento en la captación de recursos vía cobro de impuestos. Para entenderlo mejor habrá que echar un vistazo a los países desarrollados donde los delitos de evasión son mínimos. Por otra parte, el hecho de guardar proporcionalidad y equidad en la carga tributaria, debería extenderse al propio gobierno, pues ante hechos de aumentos de tasas impositivas o ampliación de las bases gravables, el contribuyente busca los mecanismos necesarios para minimizar estos cambios o simplemente deja de seguir contribuyendo. Por último, no se debería gravar

DELITOS FISCALES

en exclusividad a ciertos sectores económicos, porque aunque estamos de acuerdo de quien más ingreso obtenga aporte mayor contribución, no lo estamos en el hecho de que algunos contribuyentes tengan una carga fiscal simbólica.

En cuanto a la inmoralidad administrativa tenemos dos comentarios; el primero es el referente a la recaudación tributaria, la cual debería ser más sencilla de aplicar o calcular, pues como quedo expresado muchos contribuyentes no pueden interpretar las normas jurídicas como los legisladores lo proponen. Añadimos que el personal burocrático debe ser más capacitado y por ende, mejor remunerado, con el fin de evitar los consabidos sobornos. El segundo comentario es referente a la aplicación de lo recaudado, lo cual debería, en su mayor parte, destinarse a la atención de servicios públicos, sobre todo en poblaciones donde la marginación es notoria a simple vista, es decir, lo que los economistas llaman la redistribución del ingreso. Si en este último comentario la Autoridad logra ponerlo en practica, los efectos recaudatorios crecerían de manera inmediata.

En cuanto a la última conclusión, el gobierno federal habrá de trabajar mucho en hacer conciencia ciudadana, pues descontando otros elementos conocidos como la ignorancia, falta de recursos, alza en el costo de la vida, malos ejemplos gubernamentales, etc., debe ubicarse en aquel sector de la población que se dedica a transgredir la Ley. Empeñarse en concientizar a todo ciudadano que el hecho de que pertenezca a una sociedad lo hace acreedor de cooperar en el bienestar de todos sus integrantes sin considerar el nivel económico al que pertenecen.

5.2 DELITOS RELACIONADOS CON LA OMISION DE PRESENTACION DE DECLARACIONES.

Este delito esta tipificado en el Artículo 111, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que al calce dice:

“Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

Este es un delito de omisión simple. Se da como el elemento del tipo la exigencia de actividades previas, consistentes en omitir algunas de las declaraciones esperadas por las autoridades fiscales.

Este delito se da únicamente por la omisión en la presentación de las declaraciones anuales de dos o más ejercicios fiscales a que se estuviera obligado, es decir, comete el delito por una abstención, el no hacer lo que se esta obligado, si se presenta una declaración con vicios de forma y adoleciendo de errores o datos faltantes, podría darse una infracción administrativa, pero no la omisión de un delito.

Es importante recalcar el inicio del plazo de la figura delictiva, el cual se da en el momento de la presentación de la última declaración del ejercicio o la fecha establecida en Ley para la presentación de la misma. Si una declaración anual se presenta en febrero, a partir de este mes se empieza a computar el plazo establecido,

DELITOS FISCALES

en el caso de no existir una declaración presentada se computara a partir del mes de marzo (caso de una persona moral) pues es la fecha limite en que se debió de presentar dicha declaración.

El Artículo 81 del citado Código, marca que la no presentación de declaraciones provisionales o periódicas, esta cometiendo una infracción, con lo cual entendemos que esto es solo una falta administrativa y no, en si, un delito. La base que consideramos para establecer dicho comentario es que en las multas impuestas en ese supuesto, quedan enmarcadas en el Artículo 82, son económicas y en ningún caso se establece que se imponga una pena corporal.

Por último el Artículo 41 establece los actos que la autoridad podrá llevar a cabo, con el fin de satisfacer el pago de las contribuciones. Estos actos consisten en solicitar al contribuyente el pago de los créditos omitidos o la imposición de multas como ya quedo asentado.

Con las reformas fiscales de 1998 se deroga la fracción anterior.

Esta derogación de una conducta muy frecuente es un error por parte de las autoridades fiscales, ya que la evasión no se presenta en un solo ejercicio sino en dos o más.

5.3. DELITOS EN RELACION A LOS LIBROS Y SISTEMAS CONTABLES.

Lo que se quiere es que las autoridades cuenten con la verdad que se plasma en los libros o en los sistemas de contabilidad, es decir, que estos reflejen la verdad sobre las operaciones de los contribuyentes, es por ello que los contribuyentes deben solamente tener un libro o un sistema contable con los datos verídicos.

Por lo que el Artículo 111 del C.F.F. establece la sanción de tres meses a tres años de prisión a quien según la fracción II:

“Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.”

Si un contribuyente registra sus operaciones con el mismo contenido en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad, su comportamiento no será ilícito, ni sancionado con esta norma, dado que sus registros tienen el mismo contenido de sus operaciones.

Cuando el contribuyente tiene registradas sus operaciones tanto en libros como en un sistema contable diferente al libro, y el contenido que aparece en cada uno es distinto, parece ser que la conducta resulta atípica, es decir, que no encuadra dentro del requisito que marca la Ley, dado que el tipo legal habla del registro contable de las operaciones en dos o más libros, o bien en dos o más sistemas contables, de donde se

desprendería en un principio que si registraran las operaciones en un libro y en un sistema contable distinto aunque sea con diferentes contenidos de las operaciones, no se configuraría el tipo.

5.4. DELITOS EN RELACION A LA DESTRUCCION DE LIBROS.

Tres comportamientos prohibidos, son los que pueden recaer en tres objetos distintos según la fracción IV del Artículo 111 del C.F.F. Los comportamientos típicos se comprenden con verbos, ocultar, alterar y destruir, y los objetos sobre los que recae la acción de dichos comportamientos son, los sistemas contables, registros contables y la documentación relativa a los asientos respectivos.

De lo anterior se desprende que son nueve distintas hipótesis que prevé este tipo legal, bajo la idea de que cada verbo tiene tres posibilidades distintas de configurarse, lo que se pretende evitar es que los contribuyentes no proporcionen la contabilidad o parte de ella, o la documentación que requieran las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

Algunos de estos comportamientos están ya previstos como infracciones en el C.F.F., como son:

a) Ocultar los sistemas o registros contables, o la documentación relativa a los asientos respectivos; previstos en el artículo 85 fracción I.

DELITOS FISCALES

b) Alterar los sistemas o registros contables, o la documentación relativa a los asientos respectivos; según el artículo 83, fracción IV.

c) Destruir los sistemas o registros contables, o la documentación relativa a los asientos respectivos; en el artículo 83 en el párrafo que marca:

No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

5.5. DETERMINACION DE PERDIDA CON FALSEDAD.

Se ha decidido castigar con pena de prisión este comportamiento, que si bien implica solo un incumplimiento a una obligación formal, puede ocasionar que la S.H.C.P. no pueda llevar correctamente su función de inspección y de control sobre los contribuyentes al tener información que no es veraz.

Respecto al comportamiento que se describe en el Artículo 111 del C.F.F., si bien es cierto que tiene aparentemente un tratamiento diverso al previsto en el artículo 109 fracción I, es conveniente destacar que en realidad ambos ordenamientos regulan el mismo comportamiento, pues determinar pérdidas con falsedad puede llegar a ser lo mismo que consignar en las declaraciones que presenta para fines fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

Sin embargo una de las diferencias para su tratamiento jurídico - penal radica en el ámbito de la obligación formal o sustancial. Si la determinación de pérdida con falsedad engendra una obligación de pago, se caerá en la hipótesis prevista en la fracción I del artículo 109, principalmente porque se trata de acreditar ingresos menores.

Si por el contrario no engendra ninguna obligación de pago y solo constituye una mera falsedad ante las autoridades fiscales que inspeccionan la contabilidad, dará lugar a la aplicación del artículo 111 fracción IV del C.F.F., con su penalidad correspondiente. Este resultado solo podrá saberse hasta que haya concluido la resolución fiscal.

5.6. ROMPIMIENTO O ALTERACION DE SELLOS.

Se entiende que el tipo penal determinado en el Artículo 113 del C.F.F., fue creado con la idea de proteger los instrumentos o elementos con los cuales Hacienda pueda llevar a cabo su función de control y vigilancia respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, se pretende en si mismos, por su importancia para el buen funcionamiento del sistema fiscal como expresamente se establece:

DELITOS FISCALES

“Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales creados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicara al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras.”

Por lo que en primer lugar, se sanciona el comportamiento que dolosamente se dirija a destruir los objetos que constituyen aparatos de control. No es necesario analizar con mucho detenimiento la naturaleza de este comportamiento, pues el destruir puede consistir tanto en una alteración como en la destrucción del objeto de protección. Ahora bien, gramaticalmente se entiende por alterar, el cambio de su esencia, forma o cualidades, también se entiende como sinónimo de estropear, dañar o descomponer. Quien descompone intencionalmente una máquina fiscal, o quien altera una marca o sello oficial, realiza en todos estos casos el comportamiento previsto legalmente. Por lo que se refiere al verbo destruir, este se entiende gramaticalmente, como arruinar, deshacer o inutilizar el aparato, marca o sello oficial, de tal manera que quien realice alguno de estos comportamientos será considerado como autor del tipo penal.

En segundo lugar, se analizan los comportamientos que si bien no alteran ni destruyen los objetos de protección impiden que los mismos funcionen para el fin que fueron colocados.

DELITOS FISCALES

Sin embargo, se considera que no debe interpretarse con tanta amplitud estas frases, sino que su interpretación debe limitarse, pues podría entonces llegar a entenderse que se sanciona penalmente cualquier comportamiento que impida que el objeto logre el propósito para el que fuere colocado, tratándose de cualquier objeto y de cualquier finalidad del mismo, lo que daría lugar a una notable violación a la seguridad jurídica que debe caracterizarse a todo tipo legal.

Se considera que para limitar dicha amplitud de la frase, se debe atender a la finalidad propia de los objetos colocados por parte de las autoridades fiscales, esta finalidad propia de los objetos debe ser exclusivamente como ayuda o auxilio para el logro de los fines y funciones que les compete a las autoridades fiscales, y estos fines o funciones no deben ser otros que los de vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Piensen en el caso de la destrucción, alteración o simplemente el impedir que un micrófono colocado por las autoridades fiscales en el domicilio fiscal funcione. En este supuesto, dicho comportamiento no podría dar lugar nunca a la realización del tipo legal, pues es ilícito de origen. Por lo que, si una persona impide que ciertos aparatos colocados por las autoridades fiscales cumplan sus fines, pero resulta que estos aparatos no tienen nada que ver con las funciones que las autoridades fiscales les competen, el que dicha persona impida que un aparato logre tales fines no será constitutivo del tipo penal, dado que el fin con el que fue colocado el aparato no es el que le corresponde a las funciones de las autoridades fiscales.

5.7. RESPONSABLES POR LA OMISION DE PRESENTAR DECLARACIONES INFORMATIVAS DE LAS INVERSIONES.

Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74, último párrafo de la L.I.S.R.

No se formulará querrela, sin quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Con las reformas fiscales de 1998 se adiciona al artículo 111 una fracción más la cual señala lo siguiente:

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del C.F.F.

La adición a esta fracción castiga y sanciona a los contribuyentes que se aprovechen de su posición dentro de un procedimiento para aprovechar información

confidencial que beneficie a una persona en forma competitiva dentro del ramo comercial, se supone que sea proporcionada por terceros y que haya derivado de las visitas domiciliarias.

5.8. DELITO DE CONTRABANDO.

Para algunos autores existe discrepancia en materia de contrabando entre una Ley específica y lo que se refiere a un Código que es supletorio en este sentido.

En este caso, la Ley Aduanera ha eliminado en su texto al contrabando y más aún, como delito. Se considera una infracción, relacionada con la importación o exportación, como se puede apreciar en su artículo 176:

Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.

II. Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los tramites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de comercio exterior, por

DELITOS FISCALES

razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria o los relativos a Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales requerimientos de orden público o cualquier otra regulación.

III. Cuando su importación o exportación este prohibida.

IV. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si estos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.

V. Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.

VI. Cuando se extraigan o se pretendan extraer mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello. (Reformado).¹⁰

En contraparte el C.F.F. en la ordenanza diseñada para ello, el delito de contrabando, la cual es anterior a los años treintas, y que estaba a la par del derrocado Código Aduanero (vigente hasta 1982) todavía dice:

COMISION DEL DELITO DE CONTRABANDO.

Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Artículo I. Esta Ley, la de los impuestos generales de importación y exportación y las demás Leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida de mercancías. El C.F.F. se aplicara supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

Es principio general de derecho que una Ley específica sea primero, jerárquicamente, en su aplicación y solo podrá aplicarse supletoriamente, es decir, supliendo o en defecto de la primera, como dirían los matemáticos, si y solo si, la Ley específica, en este caso la aduanera no contuviera pronunciamiento alguno sobre el tema.

Ahora con las reformas al C.F.F., incluidas en la tan controvertida Miscelánea Fiscal para 1998, y que fuera aprobada, después de haber encontrado los diputados la

¹⁰Ley Aduanera. Editorial Porrúa.

DELITOS FISCALES

forma de poder presentarla de nueva cuenta, en tan solo 20 minutos, se pretende actualizar su tercer párrafo, el que no incluimos en la cita anterior, para suplir en primera instancia el hecho de que la S.H.C.P. no se reservara el derecho de presentar declaratoria, o sea, declare procedente su persecución penalmente, si la omisión de las contribuciones no excede de \$ 10,000.00, cuando anteriormente decía: 50 veces el salario mínimo, y como los mini salarios no se han movido en la proporción en la que se ajustan las cantidades en moneda nacional cada tres meses, como ordena el C.F.F. pues simplemente han optado, de nueva cuenta, por el sistema progresivo y no atendiendo al principio de equidad y proporcionalidad que dicta nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, principio de inconstitucionalidad, solo para empezar.

Tal cantidad, versa el artículo 2o. transitorio en su fracción IV, debe entenderse actualizada para el año de 1998, es decir, que no deberá pasar por el procedimiento del artículo 17-A hasta el año de 1999.

Por otra parte, actualizan e incluyen una fracción décima al artículo 105, el que en su primer párrafo dice: será sancionada con las mismas penas de contrabando, quien... en este caso el exportador o productor de bienes certifique falsamente el origen de estos para obtener así una preferencia arancelaria en el marco de los tratados internacionales de libre comercio que México ha suscrito, teniendo como atenuante y no considerando que estos cometieron el delito de contrabando si una vez firmada la declaración de origen notifican por escrito a las autoridades y las personas a quienes

DELITOS FISCALES

le hubiese entregado el certificado de origen, que este es falso, es decir, que las mercancías no son del origen que en el se especifica y sujetos a un tratamiento preferencial arancelario.

Desde luego, con la adición de un segundo párrafo a esta fracción, la S.H.C.P. aclara que no podrá proceder en contra de los supuestos infractores sin las debidas probanzas, como corresponde a todo procedimiento jurídico, probanzas que deberán provenir del país y sus autoridades aduaneras del que fueran importados estos bienes. Sin tales pruebas la S.H.C.P. no podrá, pese a la presunción de que se comete un delito, procesar a los inculpados bajo este delito de contrabando.

Sin embargo, podrán apreciar que la Ley específica, la Aduanera, ya contempla este supuesto como una infracción en su artículo 176 fracción II y como requisito de importación, en el despacho aduanero, la presentación de tal certificado de origen en el artículo que se transcribe:

Artículo 36. Quienes importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana, por conducto de agente o apoderado aduanal, un pedimento en la forma oficial aprobada por la S.H.C.P.

Ahora bien el C.F.F. vigente para 1998 nos dice:

Artículo 102. DELITO DE CONTRABANDO.

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

DELITOS FISCALES

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores así como quien las extraiga de los delitos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

(RE) No se formulará declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$ 10,000.00 o del 10% de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las Leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido manifestadas correctamente a la autoridad.

Artículo 103. PRESUNCION DE DELITO DE CONTRABANDO.

Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

DELITOS FISCALES

I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 Km. en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifican los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación de tráfico mixto sin estar documentadas.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Artículo 104. PENA POR CONTRABANDO.

El delito de contrabando se sanciona con pena de prisión:

I. De tres meses a seis años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$ 150,000.00.

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

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuente con él.

DELITOS FISCALES

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, solo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Artículo 105. PERSONAS QUE TAMBIEN SON SANCIONADAS CON LAS PENAS DEL CONTRABANDO.

Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

III. Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del D.F. o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o

abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país o sin previa autorización legal en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los recintos a que obliguen las disposiciones legales.

X. Siendo el exportador o productor de mercancías, certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerara que se comete el delito establecido por esta fracción,

DELITOS FISCALES

cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

En este caso se sanciona el delito de actos asimilables al contrabando por la falsedad en la certificación de origen de mercancías por parte del exportador o del productor de mercancías y con la intención de que dicho certificado de origen falso se importe a un país con el que México haya suscrito un tratado o acuerdo para el comercio internacional.

Una causa excluyente de responsabilidad se presenta al momento en que el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y también a las personas a las que les haya entregado la certificación de que se les ha entregado un certificado falso.

La idea del certificado de origen es que este demuestra el origen y partes de las mercancías producidas en un país para su posterior exportación a un tercero.

La S.H.C.P. formulará la querrela correspondiente siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

Este párrafo es interesante, ya que para que proceda el ejercicio de la acción penal deben proporcionarse los elementos necesarios para tipificar esta conducta por

DELITOS FISCALES

el país perjudicado, es decir, las pruebas deben ser aportadas por el país que haya resultado perjudicado y el elemento del tipo penal debe existir en ambas naciones, en México y en el país solicitante.

Es un delito que debe, necesariamente, ser perseguido por querrela en términos del artículo 92 del C.F.F.

XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

DECLARACION DE DINERO INTERNADO AL PAIS.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionara con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasara a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

Artículo 106. MERCANCIAS DE USO PERSONAL.

Para los efectos del artículo anterior:

I. Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

DELITOS FISCALES

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

COMPROBACION DE LA ESTANCIA LEGAL EN EL PAIS.

II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura expedida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Artículo 107. CONTRABANDO CALIFICADO.

El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

DELITOS FISCALES

Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentara de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicaran las reglas de la acumulación.

Cabe señalar que dentro de la discrepancia que existe entre la Ley Aduanera en cuanto a la tipificación del contrabando como infracción, y el C.F.F. en donde esta tipificado como delito, esto es, solo para el proceso administrativo, ya que si no, llegaríamos a entender que como el C.F.F. es supletorio a la Ley Aduanera, no existe delito y entonces en el momento de encontrar a una persona con mercancía de contrabando, esta podría argumentar que no es delito, sino, es una infracción de acuerdo a la Ley Aduanera y entonces se podría pagar una multa por no haber pagado los impuestos respectivos por la mercancía introducida al país y, entonces podrían tener en su poder la mercancía sin ningún otro problema.

CAPITULO VI.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

6.1 GENERALIDADES

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un Código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la practica diaria. Puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional. El Instituto de Contadores Públicos expidió en los últimos años de la década de los veintes un Código de Etica Profesional.

Un Código de Etica Profesional no solo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a si misma.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

- La definición del alcance del propio Código.
- Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.

- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.
- La responsabilidad hacia la propia profesión.

6.2 RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD.

Postulado II.

INDEPENDENCIA DE CRITERIO. Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

Postulado III.

CALIDAD PROFESIONAL DE LOS TRABAJOS. En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional; por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que este desempeñando. Actuara asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Postulado IV.

PREPARACION Y CALIDAD DEL PROFESIONAL. Como requisito para que el Contador Público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Postulado V.

RESPONSABILIDAD PERSONAL. El Contador Público siempre aceptara una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

6.3 RESPONSABILIDAD HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS.

Postulado VI.

SECRETO PROFESIONAL. El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las Leyes respectivas.

De esto cabe destacar que los profesionistas, por regla general, están obligados a guardar el secreto (reservar y ocultar) de todo aquello que sea conocido, divulgado o comunicado por la persona que acuda a consultarlos y, en su caso a recibir los servicios. El secreto deberá ser ignorado, desconocido u oculto por voluntad de la persona que a consecuencia de su revelación pueda sufrir una contrariedad o un perjuicio, violar ese principio, sería romper con la esencia misma de las relaciones entre cliente y profesionista, ya que el primero permanecería en un constante estado de

incertidumbre e inseguridad sobre la información proporcionada al segundo. Por lo tanto el secreto profesional es una obligación, pero también se puede entender como un derecho. Es decir, el derecho que todo profesionista de oponerse a cualquier acto (privado o público) en donde se pretenda obtener información de sus clientes.

LIMITES AL SECRETO PROFESIONAL.

Sin embargo la Ley de Profesiones establece como única excepción al deber de mantener el secreto profesional, el informe que obligatoriamente establezcan las Leyes relativas. Al respecto anotaremos:

1. Es regla general la obligación de mantener el secreto profesional ante cualquier persona o autoridad.

El secreto profesional es una obligación para el profesionista, pero también es un derecho oponible frente a cualquier persona o entidad pública o privada. Por lo tanto el profesionista tiene el derecho de oponerse a proporcionar información acerca de sus clientes.

2. La obligación y el derecho de guardar el secreto profesional solo son aplicables cuando una Ley establezca la condición de proporcionar informes. Así, para que un profesionista este en posibilidad jurídica de no violar la obligación de guardar el secreto profesional, o bien, una persona pública o privada pueda exigirle la información, necesariamente deberá existir una Ley (formal y material) que expresamente obligue a facilitar determinado

DELITOS FISCALES

informe. En caso contrario un reglamento, circular, oficio, convenio, contrato, etc., jurídicamente será insuficiente para que un profesional proporcione información de sus clientes (terceros), ya que de ser así violara el secreto profesional, que solo es inaplicable por mandato de Ley, (informe). En otras palabras ante el mandato de una Ley, el profesional no puede oponer el derecho de guardar el secreto profesional.

Si se entiende el secreto profesional no solo como una obligación sino como un derecho, se concluirá también que los informes solicitados con fundamento en un reglamento, resolución o cualquier otra disposición de inferior jerarquía a la Ley, no podrán obligar a que el profesional brinde información de sus clientes.

EL SECRETO PROFESIONAL FRENTE A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

Es posible que en la práctica nos enfrentemos a solicitudes de información por parte de las autoridades administrativas, que con fundamento en algún reglamento, circular, resolución o contrato, requiera información de nuestros clientes bajo pena de hacernos merecedores de alguna multa o sanción determinada. Ante ello, es evidente que tales requerimientos de información (basados en un ordenamiento distinto a la Ley) bajo el apercibimiento de imponer sanciones, constituye actos que causan agravio, ya que imponen al particular (profesional) la obligación de hacer, toda vez que la misma deriva de un ordenamiento de inferior jerarquía (Ley de Profesiones) que establece la consigna de guardar el secreto profesional.

Por otro lado surge la interrogante sobre la correcta interpretación del término “información que obligatoriamente establezcan las Leyes respectivas”, previsto en la Ley de Profesiones, ya que en diversas disposiciones legales a ciertas autoridades administrativas se les dota de una facultad para solicitar en forma discrecional a los profesionistas cualquier información de terceros (clientes), sin que expresamente la Ley señale la obligación de proporcionar dicha información. Es decir la Ley le otorga a la autoridad la facultad de solicitar cualquier clase de información (discrecional), pero a su vez, ninguna Ley obliga de manera formal al particular (profesionista) a entregar dicha información. En otras palabras una cosa es la facultad para requerir información y otra es la disposición legal que obliga a todo gobernado a facilitar determinada información.

EL SECRETO PROFESIONAL COMO DELITO.

Asimismo, la Ley de Profesiones señala que los delitos que cometan los profesionistas en su ejercicio, serán castigados por las autoridades competentes con arreglo al Código Penal; precisamente en los artículos 210 y 211 del Código Penal Federal se establece la posibilidad de sancionar con uno a cinco años de prisión, multa de \$50.00 a \$500.00 y suspensión de profesión, en su caso, de dos meses a un año, cuando sin justa causa, con perjuicio de alguien (cliente) y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, se revele algún secreto y ello sea hecho por persona que preste servicios profesionales o por funcionarios o empleados públicos.

DELITOS FISCALES

Como podemos observar, la revelación de secretos profesionales (sin justa causa) se encuentra tipificada en la legislación federal; de esta manera, si las autoridades solicitan información y dicha solicitud se encuentra adecuadamente fundada y motivada, habrá causa justa para revelar la información de los clientes.

Por ello se recomienda que los profesionistas o funcionarios públicos, al revelar información que pueda ocasionar perjuicios a terceros, no pierdan de vista que el acto administrativo que solicite la información de los terceros este apegado a la Ley, ya que la institución del secreto profesional es un derecho pero también es una obligación.

Postulado VII.

OBLIGACION DE RECHAZAR TAREAS QUE NO CUMPLAN CON LA MORAL. Faltara al honor y dignidad profesional todo Contador que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

Postulado VIII.

LEALTAD HACIA EL PATROCINADOR DE LOS SERVICIOS. El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Postulado IX.

RETRIBUCION ECONOMICA. Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el Contador Público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

6.4 RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION.

Postulado X.

RESPECTO A LOS COLEGAS Y A LA PROFESION. Todo Contador Público cuidara sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

Postulado XI.

DIGNIFICACION DE LA IMAGEN PROFESIONAL A BASE DE CALIDAD. Para hacer llegar a la sociedad en general y a los usuarios de sus servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el Contador Público se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional y cuando lo considere conducente, para aquellos servicios diferentes a los de

DELITOS FISCALES

dictaminación, podrá comunicar y difundir sus propias capacidades sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general.

Postulado XII.

DIFUSION Y ENSEÑANZA DE CONOCIMIENTOS TECNICOS. Todo Contador Público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

SANCIONES.

El Contador Público que viole el Código de Etica Profesional se hará acreedor a las sanciones que imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Para la imposición de sanciones se tomara en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de Contador Público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada.
- b) Amonestación pública.

DELITOS FISCALES

- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las Leyes que rijan el ejercicio profesional.

CAPITULO VII.

RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA Y PENAL DE ADMINISTRADORES, CONTADORES Y DICTAMINADORES.

7.1 GENERALIDADES

Uno de los problemas más impactantes dentro de los procesos penales fiscales es la responsabilidad de los contadores públicos y dictaminadores que de una u otra forma se encuentran implicados en este tipo de procedimientos.

El Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación prevén la responsabilidad en la comisión de los delitos, el primero de ellos en su parte general y el segundo en la parte específica de los delitos fiscales. Expresan ambos ordenamientos lo siguiente:

CODIGO PENAL FEDERAL.

AUTORES O PARTICIPES DEL DELITO.

1. Los que acuerden o preparen su realización.
2. Los que lo realicen por sí.
3. Los que lo realicen conjuntamente.
4. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro.
5. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo.
6. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión.

DELITOS FISCALES

7. Los que con posterioridad a su ejecución auxiliien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito, y
8. Los que sin acuerdo previo intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES.

1. Concierten la realización del delito.
2. Realicen la conducta o el hecho descrito en la Ley.
3. Cometan conjuntamente el delito.
4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
7. Auxilien a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

7.2 RESPONSABILIDAD DIRECTA

La responsabilidad directa del delito fiscal recae en el contribuyente, que es la persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

DELITOS FISCALES

En el caso de las personas morales, estas se obligan a través de sus representantes, quienes en términos de los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, determina que la representación de cualquier persona moral se hace a través de sus representantes, personas físicas.

A mayor abundamiento se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial, que indica:

“Personas morales, responsabilidad Penal de los representantes de las.- No puede admitirse que carezcan de responsabilidad Penal quienes actúan a nombre de las personas morales, pues de aceptarse tal argumento, los delitos que llegaran a cometer los sujetos que ocupen los puestos de los diversos órganos de las personas morales, quedarán impunes, ya que las sanciones deberían ser para la persona moral, lo cual es un absurdo, lógica y jurídicamente hablando, pues las personas morales carecen de voluntad propia y no es, si no a través de las personas físicas como actúan. Es por esto que los directores generales, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio, bajo el amparo de la representación corporativa.”

En este caso, no existe ninguna dificultad para determinar y atribuir la responsabilidad penal directa de la persona moral, la cual recae sobre los representantes legales del ente colectivo.

El juez de la causa penal puede, en su caso, decretar en la sentencia, la suspensión o disolución de la sociedad, si es necesario para la seguridad pública o para defender el interés social que sería la afectación continua y reiterada a las disposiciones fiscales por parte de la empresa que se sancione con fundamento en el artículo 11 del C.P.F.

7.3 LA RESPONSABILIDAD DE CONTADORES.

La responsabilidad penal de dictaminadores y contadores encuentra su fundamento en las fracciones III, IV, V, VI y VII del artículo 95 del C.F.F.

La función del Contador Público consiste principalmente en llevar la contabilidad de un negocio y preparar las declaraciones fiscales del mismo, en este sentido podríamos hablar de dos tipos de contadores, los externos que asesoran a empresas de manera independiente y aquellos que laboran como parte del personal administrativo en la empresa.

Sin embargo, la responsabilidad directa comienza al momento de que la presentación de las declaraciones es firmada por una persona física, con un cargo o puesto directivo dentro de la empresa; así hablaría de una responsabilidad directa del Contador, si éste firma las declaraciones de la persona moral.

DELITOS FISCALES

Pero si el Contador solamente a prestado asesoría externa o interna sin firmar ninguna declaración, entonces la responsabilidad penal que se le puede fincar es la que deriva de las fracciones IV, V o VI del artículo 95 del C.F.F.

Seria aplicable la fracción IV del artículo 95 del C.F.F. si el Contador se beneficia económicamente en forma directa por un fraude fiscal cometido en nombre de la empresa.

La hipótesis que prevé la fracción V del artículo 95 del C.F.F. se configura si el Contador conociendo el resultado de maniobras fraudulentas de terceros convence al representante legal de efectuar determinados movimientos contables, que se traducirán en una merma al erario federal.

Estaríamos dentro del supuesto que prevé la fracción VI del mismo artículo 95 del C.F.F. si el Contador, con toda la intensión delictiva ayuda a defraudar al fisco federal.

El artículo 9º del C.P.F. dispone que:

“Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico quiera o acepte la realización del hecho descrito por la Ley.”

De lo anterior, concluimos que, para que se considere la conducta delictiva del Contador, este debe conocer los elementos del tipo penal, es decir, saber que elementos forman la defraudación fiscal, o bien, tener conocimiento de que por medio de maquinaciones, engaños o distorsiones de la realidad se llega al resultado final

DELITOS FISCALES

delictivo, la merma de contribuciones que legalmente debieron haberse pagado al erario federal o que ayude a alterar los resultados contables y fiscales para producir el resultado delictivo.

Luego entonces, si la autoridad fiscal demuestra que existió el dolo para defraudar al fisco federal y este delito fue cometido por la persona que tiene los conocimientos técnicos, contables y fiscales para resultar en la conducta delictiva si podría considerarse como participante del ilícito al Contador externo o interno que haya elaborado las declaraciones fiscales. Una de las pruebas que podrá allegarse la autoridad hacendaria seria los papeles de trabajo del Contador que demuestren el conocimiento de la omisión del pago de contribuciones.

Cabe considerar que en muchos casos, los contadores trabajan con documentos que les son proporcionados por los mismos contribuyentes, pero para adecuar la responsabilidad penal, la autoridad deberá tomar en cuenta, primero el resultado final, después los medios de preparación y comisión delictiva y finalmente la participación y coautoría en el mismo.

Existe la posibilidad de que el Contador conozca después de la existencia de los delitos y oculte esta información a la autoridad hacendaria, este seria el delito de encubrimiento, el que se prevé de la siguiente manera:

Artículo 96 del C.F.F. Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

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

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

Así, el Contador Público que participe en maniobras tendientes a evadir total o parcialmente el pago de contribuciones que sabe y conoce deben pagarse al fisco federal, estará participando en la comisión de un ilícito y podrá ser consignado como cómplice o autor por las autoridades judiciales en el juicio de reproche.

7.4 RESPONSABILIDAD DE DICTAMINADORES.

El dictamen "es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte, profesión o actividad, en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen del análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica".

El artículo 52 del C.F.F. establece que los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación

DELITOS FISCALES

en el cumplimiento de las disposiciones fiscales se presumirán ciertos siempre que reúnan determinados requisitos, pero los dictámenes admiten prueba en contrario.

Los dictámenes deben reunir los siguientes requisitos:

1. Que el Contador Público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales.
2. Que el dictamen se formule de conformidad con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador.
3. Que el Contador emita, junto con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se señale bajo protesta de decir verdad que se cumple con los requisitos previstos en el reglamento.

La opinión del dictaminador es un aval de la situación de la empresa, ya que refleja un informe especializado de la situación contable, financiera y económica de la misma.

Sin embargo, en caso de existir diferencias entre lo revisado por el dictaminador que es lo que se manifestó ante la S.H.C.P., y esta en sus funciones de revisión encuentra discrepancias en las declaraciones, puede fincar responsabilidades al dictaminador las cuales pueden ser de naturaleza administrativa o penal, previstas y sancionadas en el artículo 52 del C.F.F.

7.5 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL DICTAMINADOR.

La responsabilidad administrativa en que puede incurrir el dictaminador se encuentra prevista en el artículo mencionado que expresa:

“Artículo 52 del C.F.F. Las opiniones e interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.”

Las interpretaciones de los dictámenes son eso, una opinión de un particular que no limita o condiciona a las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de revisión para comprobar la veracidad de los informes presentados por el contribuyente y corroborados por el dictaminador.

Esta presentación del dictamen hace prueba plena en contra del mismo dictaminador en lo que se refiere a la obligación que tiene de cerciorarse de la veracidad de los documentos presentada por el contribuyente, y si existen discrepancias encontradas por la autoridad fiscal, desde este momento se abre una vía para que el dictaminador sea sancionado en forma administrativa.

7.6 RESPONSABILIDAD PENAL DEL DICTAMINADOR.

La responsabilidad penal del dictaminador se deriva del artículo 52 del C.F.F. que expresa:

“Si hubiera reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.”

En el caso de una participación delictiva por parte del dictaminador, la autoridad fiscal deberá proceder a la cancelación inmediata del registro de este, ya que se supone que habría faltado a la buena fe de la autoridad hacendaria, en agravio de los intereses de la sociedad.

DELITOS FISCALES

Pero antes de proceder a esta sanción, deberá comprobarse de manera plena la participación del dictaminador, en este caso por medio de una sentencia ejecutoria dictada por autoridad judicial que demuestre la participación o coautoría del Contador Público que dictamino a la empresa evasora.

Para que proceda la sentencia condenatoria en contra de un dictaminador, deberán probarse dos cosas, el nexo causal delictivo en la comisión del ilícito y el dolo del Contador al presentar el dictamen, solo con estos elementos se demostrara en forma fehaciente la culpabilidad y la aplicación en justicia de la sentencia condenatoria.

El nexo causal delictivo entre el dictaminador y el contribuyente, al que se compruebe el fraude fiscal, se da en la función del beneficio indebido traducido en un aumento en el patrimonio de los delincuentes y en contrapartida en la disminución de los ingresos del erario federal.

El dolo sería el conocimiento del dictaminador de que los movimientos y maquinaciones del defraudador tenían la función de causar el daño pecuniario que se tradujo en la comisión delictiva que agrava al fisco.

7.7 LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y EL PROCEDIMIENTO DE APLICACION DE ESTAS.

Para que procedan las sanciones en contra del dictaminador, debe darse a este, la garantía de previa audiencia, es decir, debe ser escuchado antes de que la autoridad determine la aplicación de cualquier sanción.

Para la procedencia legal de la sanción deben demostrarse las faltas de formalidad cometidas por el dictaminador al presentar el dictamen. El procedimiento administrativo de suspensión y cancelación del registro que faculta a dictaminar a un Contador se encuentran en los artículos 57 y 58 del Reglamento del C.F.F. y cabe destacar los puntos siguientes:

Existen como sanciones a los dictaminadores: la amonestación, la suspensión y la cancelación del registro.

1. La amonestación procede cuando: se presenta en el dictamen información incompleta; fuera de los plazos de Ley; sin anexar la documentación requerida; sin llenar los requisitos de la documentación requerida; y por no cumplir con las normas de auditoría que se solicita en la fracción II del artículo 52 del C.F.F.
2. La suspensión provisional procede: si el Contador no formula el dictamen de conformidad con el reglamento; si acumula tres amonestaciones; si no

formula el dictamen siendo este obligatorio; si presenta el disco magnético sin información o esta se encuentra alterada; y si el dictaminador se encuentra sujeto a proceso por la comisión de un delito fiscal o de un delito intencional sancionado con la pena corporal, la suspensión dura el tiempo que dure el proceso.

La suspensión del registro del dictaminador puede ser de un mínimo que no se especifica hasta un máximo de tres años, debiendo la autoridad, fundar y motivar el porque de la resolución y la aplicación de esta sanción. En caso de no cumplirse este requisito, el afectado podría impugnar la resolución de la autoridad vía juicio de amparo con éxito.

La suspensión no es una sanción definitiva, es solo un castigo temporal que deberá durar el tiempo que haya considerado la autoridad que deben limitarse las funciones del dictaminador. Solo en el caso de que exista reincidencia en las faltas de formalidad del dictaminador, procedería la cancelación definitiva del registro, lo que impedirá a este volver a efectuar un dictamen en las condiciones autorizadas por la S.H.C.P.

Cabe destacar que el inciso g) fracción II del artículo 57 del Reglamento del C.F.F. es inconstitucional, ya que se presume que en los procesos penales, toda persona es inocente hasta en tanto no se demuestre su culpabilidad y la suspensión viola en forma directa la garantía de trabajo que consagran los artículos 5°, 14, 16, 17, 19 y 20 de la Carta Magna.

3. La cancelación del registro de dictaminador procede cuando exista reincidencia en las violaciones del Contador. Hay reincidencia en el caso de acumular tres suspensiones o si el Contador participa en delitos fiscales y la sentencia definitiva es condenatoria.

Los procedimientos por la cancelación y la suspensión de su registro se dan en los pasos siguientes:

- a) Una vez conocida y determinada la irregularidad, la S.H.C.P. hará del conocimiento del Contador lo anterior por escrito, concediéndole un plazo de 15 días para que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes que podrá acompañar a su escrito para defenderse de las imputaciones que se le hacen.
- b) Con los elementos anteriores la autoridad procederá a dictar la resolución que proceda, y en el caso de que cancele el registro de dictaminador del Contador Público en cuestión, la S.H.C.P. avisara por escrito al Colegio Profesional y en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el Contador, para los efectos legales de su suspensión o su cancelación del registro.

La suspensión temporal o la cancelación del registro del Contador autorizado a dictaminar, es una resolución definitiva de carácter interna que afecta la garantía de trabajo de los gobernados, es cierto que este trabajo se encuentre reglamentado por la Ley de la materia a la que deben sujetarse los dictaminadores, por lo que las vías para

DELITOS FISCALES

impugnar la resolución que suspenda provisionalmente o cancele el permiso para dictaminar son las siguientes:

1. Con fundamento en la fracción IV del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el afectado podrá interponer la demanda de nulidad para tratar de anular la resolución que afecta al dictaminador.
2. En caso de encontrar la inconstitucionalidad de un precepto de Ley en que se haya fundamentado la autoridad fiscal para emitir su resolución, o si existen violaciones directas en el procedimiento a la Constitución Federal, con fundamento en los artículos 114 fracciones I, II, IV, V y VI y 115 de la Ley de amparo, procedería interponer la demanda de amparo indirecto para anular la resolución que afecte al dictaminador.

Ambos procedimientos judiciales tienen sus ventajas y desventajas, pero la interposición de la demanda de amparo permitirá al particular una defensa más amplia de sus intereses, gracias al manejo adecuado de los incidentes de suspensión que puede hacer valer a su favor.

En resumen, la responsabilidad de los contadores y dictaminadores dentro de los procedimientos del orden penal es bastante grande debido a la certificación de fe pública que tienen los dictaminadores en la presentación de las declaraciones que formulen, además de que, antes de emitir un dictamen o elaborar una declaración, los contadores deben verificar cuidadosamente la documentación soporte de esa declaración ya que de no hacer la verificación, los contadores podrían hacerse

DELITOS FISCALES

acreedores a sanciones administrativas en el mejor de los casos, o en el peor de ellos, a ser considerados como cómplices o autores intelectuales de la maquinación de un delito fiscal.

La consideración anterior es una de las ventajas de que la defraudación fiscal sea considerada como un delito abierto, que permite a los órganos acusadores e investigadores considerar que para su elaboración, se dieron toda una serie de maniobras tendientes al resultado final, la merma al erario federal y que las personas más idóneas para llegar a configurar ese resultado, fueron, justamente aquellas que por sus conocimientos, preparación y manejo de la documentación de la empresa y conocimiento de las Leyes fiscales, tuvieron la posibilidad de preparar y/o concertar en su caso, la realización de la mencionada conducta delictiva.

CONCLUSIONES.

Durante el desarrollo del presente trabajo, conforme fuimos consultando bibliografías y al realizar el estudio profundo de las normas que refieren los delitos fiscales nos percatamos de muchos detalles que en la práctica pasan inadvertidos, pero que no dejan de ser importantes, es por ello que tratamos de encuadrar todas las posibles herramientas para que los usuarios de esta tesis lleguen no solo a un mayor entendimiento, sino a una aplicación práctica de los conocimientos adquiridos.

Sabemos que en materia fiscal, en cada ejercicio fiscal existe una nueva disposición en esta materia o alguna adición o reforma a las normas impositivas, y que todos de manera directa o indirecta debemos estar en perfecto conocimiento de ello.

El C.F.F., su Reglamento y las demás Leyes fiscales establecen en principio la tipificación de las conductas que pueden ser consideradas dentro de cualquiera de ambos aspectos de violación legal.

El incumplimiento de las obligaciones que originan las infracciones y delitos pueden cometerse por muchos y muy variados motivos incluso, se realizan por desconocimiento o sin intencionalidad, pero, también por la falta de conocimiento de los detalles que tratamos de señalar en este trabajo, siempre persiguiendo un resultado.

Sabemos que para que el contribuyente deje de evadir el pago de las contribuciones, hace falta todavía mucho tiempo, ya que la mentalidad de nosotros como sujetos de impuestos esta todavía muy alejada de acondicionarse a la realidad de

un país como México que necesita de esas contribuciones, no solo para el pago de prestamos, sino para la consecución de beneficios para todos en general, como son los servicios públicos.

También creemos que la mejor solución para no caer en esos delitos es buscar la mejor asesoría contable jurídica, para que el contribuyente conozca los alcances y límites legales en materia fiscal.

Hacer conciencia en los contribuyentes que el mejor medio de que puede disponer un país y una empresa son los recursos humanos, siendo este el que puede encontrarse debidamente capacitado en el desarrollo de su profesión, por lo que la inversión en la preparación del personal es posiblemente la mejor, ya que se aprovecharan y optimizarán mejor los recursos restantes.

La meta del contribuyente es la de conseguir utilidades a cualquier costo y por cualquier medio, pero, también su obligación es, conocer los parámetros legales para desarrollar sus actividades y evitar de esta manera ubicarse dentro de una conducta delictiva por acción u omisión de contribuciones a que esta sujeto por la consecución de las utilidades cuya meta es primordial, a esto esta enfocado el presente trabajo, que el contribuyente conozca en forma adecuada las acciones que se traducen en un delito penal fiscal.

BIBLIOGRAFIA

1. LOS DELITOS FISCALES EN MEXICO
ARTURO DE JESUS URBINA NANDAYAPA
EDITORIAL PAC, S.A. DE C.V

2. LOS DELITOS FISCALES
RAUL GONZALEZ SALAS CAMPOS
EDITORIAL PEREZNIETO

3. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
ARTURO MILLAN GONZALEZ
EDITORIAL ROCAR.

4. DERECHO FISCAL
ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO
EDITORIAL THEMIS, S.A.

5. PROPUESTA PARA UN ENFOQUE DE IMPUESTO
MINIMO EN MEXICO
I.M.C.P.
EDITORIAL I.M.C.P.

DELITOS FISCALES

6. DERECHO PENAL

E. CUELLO CALON

EDITORIA NACIONAL, S.A.

7. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

INSTITUTO MEXICANO CONTADORES PUBLICOS A.C.

FEDERACION DE COLEGIOS DE PROFESIONISTAS

8. PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL No. 121

RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA Y PENAL

M.D.F. ARTURO URBINA NANDAYAPA

9. PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL No. 199

CONTRABANDO, REFORMAS AL C.F.F.

LIC. JORGE SANCHEZ ESTRADA.

10. PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL No. 200

REFORMAS A LOS DELITOS FISCALES

DR. ARTURO URBINA NANDAYAPA