



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLÁN

**“LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO  
ANTE LA PRESENCIA DE LAS INFRACCIONES Y  
DELITOS FISCALES”**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA  
**P R E S E N T A N :**  
ALVARADO REYES JOSÉ ANTONIO  
FRANCO AGUILAR ALFREDO  
LOPEZ JIMÉNEZ FÉLIX

ASESOR: L. D. MIGUEL ANGEL MUÑOZ GALVAN

CUAUTITLÁN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1999

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

271631



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

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN, A. M.  
UNIDAD DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES SUPERIORES CUAUTITLÁN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO  
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLÁN  
P R E S E N T E.

ATN.: Q. M. DEL CARMEN GARCIA MIJARES  
JEFE DEL DEPARTAMENTO.

Con base al artículo 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a Usted que revisamos el TRABAJO de tesis con el nombre de:

La Responsabilidad del Contador Público ante la Presencia de las Infracciones y Delitos Fiscales.

que presenta el pasante: ALVARADO REYES JOSE ANTONIO con número de cuenta : 8901036-7 para obtener el Título de :

LICENCIADO EN CONTADURIA

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

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

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izc., México, a 28 de Octubre de 1998

Presidente	<u>L.D. MIGUEL ANGEL MUÑOZ GALVAN</u>	
Vocal	<u>L.C. MA. DE LA LUZ RAMOS ESPINOSA</u>	
Secretario	<u>C.P. RAFAEL DELGADO COLON</u>	
1er. Sup.	<u>L.D. JORGE LOPEZ GARDUÑO</u>	
2do. Sup.	<u>L.C. BENITO RIVERA RODRIGUEZ</u>	



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO  
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN  
P R E S E N T E.

ATN.: Q. M. DEL CARMEN GARCIA MIJARES  
JEFE DEL DEPARTAMENTO.

Con base al articulo 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a Usted que revisamos el TRABAJO de TESIS con el nombre de:

La Responsabilidad del Contador Público ante la Presencia de las Infracciones y Delitos Fiscales.

que presenta el pasante: FRANCO AGUILAR ALFREDO  
con número de cuenta : 8902435-1 para obtener el Título de :

LICENCIADO EN CONTADURIA

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

A T E N T A M E N T E.  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
Cuautitlán Izc., México, a 28 de Octubre de 1998

Presidente L.D. MIGUEL ANGEL MUÑOZ GALVAN  
Vocal L.C. MA. DE LA LUZ RAMOS ESPINOSA  
Secretario C.P. RAFAEL DELGADO COLON  
1er. Sup. L.D. JORGE LOPEZ GARDUÑO  
2do. Sup. L.C. BENITO RIVERA RODRIGUEZ



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.  
FACULTAD DE ESTUDIOS  
SUPERIORES - CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO  
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN  
P R E S E N T E.

ATN.: Q. M. DEL CARMEN GARCIA MIJARES  
JEFE DEL DEPARTAMENTO.

Con base al articulo 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a Usted que revisamos el TRABAJO de TESIS con el nombre de:

La Responsabilidad del Contador Público ante la Presencia de las Infracciones y Delitos Fiscales

que presenta el pasante: LOPEZ JIMENEZ FELIX  
con número de cuenta : 8903992-6 para obtener el Título de :

LICENCIADO EN CONTADURIA

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

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

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izc., México, a 28 de Octubre de 1998

Presidente L.D. MIGUEL ANGEL MUÑOZ GALVAN

Vocal L.C. MA. DE LA LUZ RAMOS ESPINOSA

Secretario C.P. RAFAEL DELGADO COLON

1er. Sup. L.D. JORGE LOPEZ GARDUÑO

2do. Sup. L.C. BENITO RIVERA RODRIGUEZ

## **DEDICATORIAS.**

### **A DIOS:**

Por darme la vida através de dos padres maravillosos.

### **A MIS PADRES:**

Héctor y Bertha.

Por el gran apoyo, cariño y confianza que me han regalado  
Y así permitir cumplir con una de mis metas.

### **A MIS HERMANOS:**

Anel, Zujeili y Hugo.

Por permitirme ser su amigo y por apoyarme incondicionalmente.

### **A MI NOVIA:**

Por el gran amor que me has demostrado  
Y por que compartas mis sueños  
Y formes parte de ellos.

### **AL LIC. SAMUEL VAZQUEZ Y FAMILIA:**

Por compartir mi ilusión y darme aliento para lograrlo  
Y muy en especial a sus hijos por que fijen y cumplan  
Sus metas.

### **A LA U.N.A.M. Y AL L.D. MIGUEL A. MUÑOZ GALVAN:**

Por darme la oportunidad de demostrar lo aprendido  
Y así desarrollarme como un profesionista.

GRACIAS SU SIEMPRE AMIGO.  
JOSE ANTONIO ALVARADO REYES.

## **DEDICATORIAS.**

### **A DIOS:**

Por darle la oportunidad a toda  
Mi familia de tener sustento y salud.

### **A MIS PADRES:**

Alfredo y Tomasita.

Por el gran esfuerzo que han hecho por  
Sacarme adelante en esta vida llena de  
Oportunidades y retos.

### **A MIS HERMANOS:**

Gustavo, Verónica, Rebeca y Sol.

Por el gran aliciente que para mi representan  
Como profesionistas que son, para poder lograr  
Uno de los pasos que van a fortalecer mi futuro profesional.

### **A LA U.N.A.M:**

Por ser la máxima casa de estudios que me abrió  
Las puertas para obtener una formación profesional.

### **AL L.D. MIGUEL A. MUÑOZ GALVAN:**

Con agradecimiento por tener la sapiencia y  
Conocimientos necesarios que me ayudaron  
Para que pudiese alcanzar mi titulación profesional.

ALFREDO FRANCO AGUILAR.

## **DEDICATORIAS.**

### **A DIOS:**

Por ser mi creador, mi salvador y mi guía en todo momento. te doy muchas gracias Señor porque puedo decir que tu siempre me has ayudado y atravez de pruebas y luchas tu mano me ha sustentado para la consecución de este logró.

### **A MIS PADRES:**

Pedro y Tomasita:

Por darme la vida, y por estar siempre conmigo en las buenas y en las malas, y por enseñarme el respeto, la honestidad y la confianza a los semejantes. Gracias Madre por todo tu cariño y apoyo.

### **A MIS HERMANOS:**

Amelia y Fernando.

Con los que he convivido siempre y con los cuales he compartido toda clase de experiencias y momentos, porque más que unos hermanos en muchas ocasiones han sabido ser amigos en quien he podido confiar.

### **AL Sr. ANTONIO PADILLA:**

Por su apoyo incondicional, y por brindarme su amistad en el cuál, le aprendí que con ganas y voluntad se puede lograr las metas que uno se proponga. es por eso que este logro se lo dedico a Usted.

### **A LA U.N.A.M Y AL L.D. MIGUEL A. MUÑOZ GALVAN:**

Por darme las herramientas necesarias para desempeñarme laboralmente. y especialmente al profesor Miguel A. Muñoz Galvan por apoyarnos en esta etapa de nuestras vidas, y por compartir sus conocimientos con nosotros. Muchas Gracias.

FÉLIX LÓPEZ JIMÉNEZ.



## ÍNDICE GENERAL.

INTRODUCCIÓN.....	1
<b>CAPÍTULO 1. Generalidades.</b>	
1.1 Marco Legal .....	6
1.2 Fundamentos de la infracción a las disposiciones fiscales y del delito fiscal .....	17
1.3 Procedimiento de la autoridad fiscal frente al delito .....	33
<b>CAPÍTULO 2. Responsabilidad Penal del Contador Público.</b>	
2.1 Tipos de responsabilidad .....	46
2.2 Elementos de la responsabilidad penal .....	55
2.3 Criterios de la autoridad fiscal .....	58
<b>CAPÍTULO 3. Defraudación Fiscal.</b>	
3.1 Antecedentes históricos .....	64
3.2 Casos en los que no se formulará querrela por el delito de defraudación fiscal .....	69
3.3 Casos en los que si se formulará querrela por el delito de defraudación fiscal .....	75
3.4 Defraudación fiscal equiparada .....	81
<b>CAPÍTULO 4. Contrabando.</b>	
4.1 Antecedentes históricos .....	90
4.2 Casos en los que no se formulará querrela por el delito de contrabando .....	94
4.3 Casos en los que si se formulará querrela por el delito de contrabando .....	98
4.4 Contrabando equiparado .....	106

**CAPÍTULO 5. Paraísos fiscales.**

5.1 Convenios internacionales fiscales .....	117
--	-----

**CAPÍTULO 6. Diversos delitos fiscales.**

6.1 Delitos relacionados con la contabilidad .....	180
6.2 Alteración o destrucción de sellos oficiales .....	184
6.3 Abuso de autoridad .....	188
6.4 Operaciones financieras realizadas con recursos ilícitos (lavado de dinero) .....	191

**CAPÍTULO 7. Caso práctico.**

7.1 Planteamiento .....	203
7.2 Apelación Ministerial.....	210
7.3 Criterios a Seguir para la Procedencia de la Acción Penal.....	213

<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>216</b>
---------------------------	------------

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>225</b>
---------------------------	------------

## INTRODUCCIÓN.

El propósito de la elaboración de esta investigación es dar a conocer, hasta qué punto el Contador Público interviene o forma parte en la realización intencional de los diferentes delitos fiscales. Definiremos todos y cada uno de las diversas causas por las cuales una persona física o moral puede caer en alguno de los delitos fiscales previstos en la legislación fiscal.

Nos preguntamos ¿Por qué en México existen empresas pobres y empresarios ricos en esta época de crisis económica?. Quisiéramos contestarlo de una manera muy diferente a las acostumbradas.

Si partimos de la quimera de un psicoanálisis al sistema tributario mexicano, consideramos que existen relaciones destructivas entre el contribuyente y la autoridad fiscal y es entonces cuando nos preguntamos el origen de esta relación ¿estará en el pasado, en el presente, o acaso será porque el contribuyente se siente atacado, ya sea porque se le imponen impuestos que considera injustos? O ¿por qué piensa que los impuestos que paga no se aplican correctamente para el fin para el que fueron creados? y al estar el contribuyente en esta serie de confusiones del sistema tributario mexicano ¿se desquita de la autoridad fiscal omitiendo el pago total o parcial de los impuestos a su cargo, valiéndose de muchas artimañas que van desde la burda y descarada forma de omisión de sus ingresos hasta las sofisticadas planeaciones fiscales?.

¿Será acaso porque la autoridad fiscal siente que la engañan los contribuyentes, y no confía en ellos, ni en el dictamen fiscal del contador público? ¿Por qué la autoridad fiscal piensa que también la engañan, y cuando la ejerce su autoridad de revisión se desquita con el contribuyente?.

Cada país, de acuerdo a su organización política, sistema de gobierno y régimen de derecho, ejerce su poder tributario, en el caso de México, el poder tributario tiene sus bases legales en la Constitución Federal.

Siendo la Constitución la ley máxima de un país, debe contemplar en forma clara y precisa, cuál es el límite al poder tributario del Estado, que incluye además de las facultades y las atribuciones de la autoridad fiscal, las fuentes de imposición federales, estatales y municipales, así como las garantías individuales a que tienen derecho los contribuyentes en materia fiscal, de tal forma que exista un equilibrio entre el ejercicio del poder tributario y los derechos de los contribuyentes. En México, nuestra Constitución otorga un poder tributario casi ilimitado a favor del Estado, con la única condición de que las contribuciones que se impongan tengan como finalidad cubrir el gasto público, de esta forma no existe límite en cuanto a la cantidad y monto de los impuestos a pagar apegándose a los principios de seguridad, proporcionalidad y legalidad que prevé la propia Constitución.

Las leyes deben representar la voluntad de la sociedad y no solamente servir a los intereses de la autoridad, aunque sea en el mejor de los sentidos, ya no se diga cuando sólo tiene fines recaudatorios o de cumplir compromisos contraídos con instituciones financieras del exterior

respecto a disciplina fiscal, etc. Por tanto, es necesario evaluar y erradicar a los problemas causados por la aplicación de disposiciones fiscales inequitativas, sin que se deje de cumplir con la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Debido a que el impuesto aparece como una obligación social, cuya naturaleza y alcance dependen de la concepción de la sociedad y más aún del deber y de la justicia: es decir de la obligación jurídica y moral que representa el pago de un impuesto, para contribuir a los gastos del gobierno, debe ser reforzada por el sentimiento de honor y prestigio. Pero desgraciadamente la obligación fiscal no es admitida y mucho menos cumplida por todos a un mismo grado. La justicia fiscal implica un tratamiento igual a los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales en lo que respecta a la aplicación de las disposiciones legales de una manera exacta y uniforme.

Se considera que el camino no es fácil, pero estas ideas se expresan tomando en cuenta a quien va a pagar las contribuciones para el conocimiento, claridad, principios de equidad en las leyes fiscales, etc. Aunado a situaciones prácticas posibilite una relación armónica entre el fisco y el contribuyente. A nivel general habría que reconocer que requerimos una cultura fiscal, mediante la cual todo empresario debiera a partir de la premisa que, iniciar un negocio implica pagar impuestos, y la autoridad debe considerar que no sólo la recaudación y política fiscal de estímulo empresarial, sino también la adecuada aplicación de lo recaudado, hará que se convierta con el tiempo en una situación normal y sistemática, quitando en lo posible lo impopular al hecho de pagar impuestos.

En México se ha vivido una falta de cultura fiscal. Esto se refleja en el incremento de Contadores Públicos que se han convertido en expertos fiscales para todos.

La profesión de Contador Público es quizás una de las más dinámicas, esto se inicia desde la época de estudiante y se enfatiza ya sea en el ejercicio profesional independiente o trabajando para los sectores público o privado; su dinamismo se evidencia porque este profesional desarrolla una actividad importante en cualquier organización o en su carácter de auditor o asesor. Esa dinámica requiere que particularmente el Contador Público o Licenciado en Contaduría que ejerce la especialización fiscal, esté actualizado.

Las diversas disposiciones que contienen las leyes son de carácter legal y por ello podría llegarse a considerar como un campo exclusivo del abogado, no obstante que en las mismas existe terminología de carácter contable o relacionada con la actividad de la empresa, ante esta situación el Contador Público debe obtener un cierto grado de capacitación fiscal, estudiando recurrentemente al Diario Oficial de la Federación, así como publicaciones que contengan material fiscal con la resolución de casos prácticos.

Cabe mencionar que además de la interpretación de las leyes fiscales, el Contador Público debe dominar lo elemental de la aplicación de los principios de carácter fiscal más comunes, como son el de generalidad, equidad, comodidad así como la simetría fiscal que debe existir en todas las disposiciones fiscales.

Además, dentro de su actividad diaria, debe dedicar parte de su tiempo al estudio del Código Fiscal de la Federación y las leyes que derivan del mismo, así como de las resoluciones fiscales anuales y tener en mente la estructura general de cada ley y sus objetivos. Esta práctica le permitirá localizar ágilmente la disposición a consultar y conocer el contenido de los artículos relativos a los derechos del contribuyente y a las facultades de las autoridades competentes.

Todo movimiento contable tiene un efecto jurídico que se traduce en una serie de consecuencias legales, que en algunos casos han llegado a procesos penales que afectan no sólo a los contribuyentes sino a las personas que prepararon las declaraciones, contadores o dictaminadores, con la consiguiente sorpresa de sentirse perseguidos y satanizados injustamente.

En el campo de la tributación el Contador Público ocupa un lugar importante, ya que es responsable solidario en la información proporcionada a las Autoridades, debido a que él sugiere las reglas fiscales que el contribuyente debe seguir para el cumplimiento de sus obligaciones.

Los contadores, dictaminadores y todo asesor fiscal, pueden incurrir, con pleno conocimiento o de manera inconsciente, digamos accidental, en responsabilidad penal, lo que importa es el resultado final no la creencia del experto asesor.

Uno de los temas de mayor inquietud que ha revestido gran importancia en la actualidad ha sido el de la reforma fiscal, problema que hasta la fecha, lamentablemente no ha sido resuelto satisfactoriamente para ninguno de los sectores de nuestro país, como son el gubernamental o público, el privado y el laboral.

Lo anterior, obedece al problema común que siempre se ha presentado, que redundo básicamente en los intereses de cada uno de los sectores, pues el del público está en el interés de la recaudación, el del privado en el de no verse descapitalizado con el pago de los impuestos por el hecho de considerarlos altos y por ello tal vez desproporcionados y por la parte del sector laboral, la pérdida del poder adquisitivo de los trabajadores y con ello verse mermada la condición de vida de los mismos.

A través del tiempo, los contadores como profesión organizada, hemos sido simples espectadores en los cambios que en materia fiscal realiza el Gobierno en turno; puede decirse que en algunas ocasiones hemos sido escuchados, otras veces hasta consultados por las autoridades fiscales o por los legisladores pero sólo para aclarar algunas dudas, o intercambiar puntos de vista, sin resultados concretos en cuanto a modificar el rumbo de las reformas.

Uno de los efectos más importantes que se ha visto en la materia fiscal como resultado del proceso de globalización económica que se ha realizado en nuestro país en los últimos años, ha sido la cantidad tan importante de Convenios en Materia de doble imposición que ha negociado México con distintos países, los cuales a la fecha suman más de cuarenta y dos.

La finalidad de estos convenios es promover el intercambio de bienes, servicios, capitales y personas, mediante la eliminación de la doble imposición internacional, cuidando que esto no propicie la evasión y el fraude fiscal.

La especialización fiscal es extensa y no debemos conformarnos con conocer lo que conocemos, pues son tiempos en que lo sabido hasta ayer posiblemente sea obsoleto hoy. Las oportunidades existen y estarán allí para los profesionales más capaces y mejor preparados, pues son a ellos a los que la empresa reclutará en sus filas.

En el capítulo 1, se hará mención sobre el marco legal de los delitos fiscales, fundamentos de la infracción a las disposiciones fiscales y el procedimiento de la autoridad fiscal frente al delito.

En el capítulo 2, expresaremos la responsabilidad penal del Contador Público, como lo son los diferentes tipos de responsabilidad, y criterios de la autoridad fiscal.

En el capítulo 3, se hablará sobre el delitos de defraudación fiscal y su figuras equiparables, así como sus antecedentes históricos y casos en los cuales se formulará querrela o no se formulará querrela.

En el capítulo 4, se menciona el delito de contrabando en su aspecto histórico, contrabando equiparado y los casos en los que sí y no se formulará querrela.

En el capítulo 5, se abordará el tema de los paraísos fiscales, así como los tratados internacionales para el intercambio de información y para evitar la doble imposición fiscal.

En el capítulo 6, en este se comentan los diversos delitos fiscales como lo son los relacionados con la contabilidad, destrucción de sellos, abuso de autoridad y lavado de dinero.

En el capítulo 7, se expondrá el desarrollo del caso práctico (proceso penal tributario) y las consecuencias que conlleva.

FALTA PAGINA

No. **5**

## CAPÍTULO I.

### GENERALIDADES.

#### 1.1 MARCO LEGAL

En la actualidad el Código Penal parece ser insuficiente, para contender con los impresionantes cambios de la sociedad, es por ello que han surgido infinidad de Leyes Especiales, que regulan los delitos que no contempla el Código Penal.

Con la expresión Delitos Fiscales hacemos referencia a los tipos penales contenidos en el CFF, los cuales bien pudieran encuadrar en el Código Penal para el D.F. en materia de fuero común y para toda la República Mexicana en materia de fuero Federal; sin embargo están comprendidos en un ordenamiento distinto, por lo que su tratamiento será en el ámbito de los "Delitos Especiales".

A la materia o leyes que estudian o definen delitos especiales, se les conoce con los nombres de ley especial, ley penal especial, derecho penal especial, pero la doctrina ha considerado más apropiado el de delitos especiales, ya que así puede comprenderse cualquier delito previsto en las diferentes leyes, en cambio la ley especial o la ley penal especial, dan una concepción gramatical más abundantes, comprendiendo estos términos, aquel ordenamiento jurídico con una jurisdicción propia y limitada y con sanciones determinadas en la propia ley, también en el caso del Código Penal Militar.

Los delitos especiales son aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito. O bien, pueden ser aquellas disposiciones en las que el sujeto activo o el autor del delito se encuentra en un plano diferentes en relación a cualquier otro sujeto del delito, es decir, se requiere una calidad específica, señalada por el legislador, siendo éste el único que puede cometer el mismo.

De lo anteriormente expuesto resulta que en materia de tipificación de delitos, las leyes especiales, llegan a tener tanta importancia que el Código Penal, resulta insuficiente y además en muchos casos, esas leyes en materia de delitos muestran falta de técnica legislativa, y esto trae como consecuencia inseguridad jurídica, imprecisión, e inestabilidad respecto al Código Penal, y tal parece que el régimen de los delitos especiales es mucho más represivo que el mismo Código Penal, por la severidad de la pena.

"Rivera Silva considera que los delitos fiscales forman parte del derecho penal común y, por tanto, están sujetos a los institutos del Derecho Criminal".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Rivera Silva, Derecho Penal Fiscal, citado por Urbina Nandayapa, Aspectos constitucionales y generales de los delitos, Ed. Sicco, México 1997, p. 17



El amplio campo reservado a los tipos penales en materia fiscal da origen al derecho penal fiscal, que son entre otros con los que se práctica la recuperación para el Fisco Federal por las omisiones de las contribuciones efectuadas por los ciudadanos.

Entendiendo el Derecho Penal Fiscal, como al conjunto de normas jurídicas que tipifican los delitos en contra del fisco y en perjuicio del Estado reglamentando las penas y sanciones en contra de los delincuentes. Diremos que las normas jurídicas que se encuentran establecidas en la legislación penal fiscal, tienen por objeto garantizar que el Estado no sufra perjuicios y que se haga sentir la capacidad sancionadora del Estado en materia tributaria.

En relación con la ubicación del Derecho Penal Fiscal en el campo del Derecho y tomando en cuenta su naturaleza, han surgido fundamentalmente tres corrientes doctrinarias que son las siguientes:

a) Autonomía o independencia del Derecho Penal General, pero considerándose como una rama del Derecho Administrativo o del Fiscal por la influencia de estos sobre los tipos de delitos fiscales.

b) Autonomía tanto del Derecho Penal General como de los derechos Administrativos y Fiscal, haciéndolo consistir en una disciplina especial con autonomía estructural (Derecho Penal Fiscal).

c) Como una rama, parte o derivación del Derecho Penal General por tener la misma esencia y naturaleza que éste.

El Derecho Penal Fiscal necesariamente debe absorber la teoría del delito que se ha elaborado tras incesantes esfuerzos en el Derecho Penal General.

El Derecho Penal Fiscal, en sentido amplio, comprende el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra la hacienda pública. El derecho penal fiscal, en sentido propio es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada.

Las modalidades especiales o particularismos de los delitos fiscales, no pueden justificar la existencia de un Derecho Penal Fiscal autónomo, aún cuando de los mismos se desprenden principios especiales entre los que podemos citar los siguientes:

a) Siempre tienen como sujeto pasivo del delito al Estado o Fisco.

b) Deben tomar en cuenta como sujeto activo del delito indistintamente a una persona moral y a una persona física, en virtud de que las personas morales o jurídicas son los contribuyentes más importantes desde el punto de vista económico.

c) Por la comisión de los delitos fiscales siempre se tiende a la evasión o elusión de los impuestos.

d) Con una sola acción u omisión se pueden cometer dos violaciones, una delictual y otra convencional, lo que propicia que el contribuyente puede ser sancionado doblemente por un mismo acto u omisión.

Es por todo lo anterior, que el estudio del Derecho Penal Fiscal o Tributario, requiere de una investigación jurídica más amplia a fin de comprender su sistema, sus instrucciones, su terminología y conceptos jurídicos propios y específicos, encaminados a proporcionarle a esta rama del derecho una definida y clara estructura jurídica, así como un derecho subjetivo adecuado y confiable.

En base a nuestra tesis, debemos estudiar al Derecho Penal Fiscal o Tributario, ciertamente como una rama del derecho en general pero definitivamente como una parte del Derecho Penal Común, a fin de que se homologuen los términos y las definiciones acorde con la legislación penal general, conformando de esta forma la especialización dentro de la generalidad, sin que por ello sea necesario un estudio por separado.

Por otra parte señala el profesor Fernández Doblado, que: "No deben confundirse el Derecho Penal Especial al que nos acabamos de referir, con la parte especial del Derecho Penal, como se denomina en los códigos penales al libro o sección en donde se encuentra el catálogo de los delitos tipificados y, en la doctrina al estudio de los delitos en particular".<sup>2</sup>

De esta manera, los delitos fiscales, por estar contenidos, fuera del Código Penal y en una ley especial como es el Código Fiscal de la Federación, se ubican en el expuesto Derecho Penal Especial, en otras palabras, constituyen una Ley Penal Especial.

La norma suprema que rige el estado de derecho en el país es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento legal del cual derivan los lineamientos y principios de derecho que rigen y dan vida al Sistema Jurídico en México.

El presente estudio se basa en los conceptos que derivan de cualquier juicio penal seguido a un contribuyente y el contador público como responsable solidario por la supuesta violación de una ley

---

<sup>2</sup> Fernández Doblado Luis, Delitos Especiales, Urbina Nandayapa, Op. cit., p. 23.

fiscal o tributaria, sea el rompimiento de la norma por una causal volitiva o ajena a la voluntad del infractor. En principio y con base en un estudio lógico jurídico del tema, se debe hacer hincapié sobre los principios tributarios que regulan el estado de derecho en México.

La acepción de la palabra tributo, que será el termino al cual se haga referencia en este trabajo, tiene su origen en la palabra latina tributum, que significa lo que se tributa, es decir, la carga, la obligación de tributar que tiene el vasallo de entregar, como súbdito del Estado, cierta cantidad de dinero o en especie para las cargas y atenciones publicas.

Se debe señalar que las leyes secundarias que rigen las disposiciones establecidas en materia tributaria hacen referencia, en principio, en el art. 5to del Código Fiscal de la Federación, a las obligaciones de los contribuyentes que para el pago de contribuciones, comprenden impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos, productos, recargos, sanciones y gastos administrativos de ejecución.

En el capítulo correspondiente se hablará de los delitos fiscales en detalle, por el momento, cabe hacer notar que en estos delitos, se está englobando al género dentro de la especie, es decir, es importante establecer la diferencia entre el derecho penal, como género, y el derecho penal tributario como la especie, que es en sí el campo para estudiar los delitos fiscales.

El soporte Constitucional del Sistema Impositivo en México es el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, que dice:

Artículo 31 son obligación de los mexicanos :

“IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como el Estado y Municipio en que residan , de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>3</sup>

- a) La obligación Fiscal o Tributaria.
- b) Contribuir para los gastos de la Federación y Municipios, como finalidad.
- c) Que esa contribución sea en forma proporcional y equitativa.
- d) Principio de Seguridad Jurídica y Legalidad.

La carta magna establece como primera disposición de carácter tributario una conducta expresa positiva, la de hacer, misma que se encuentra a cargo del gobernado, y es la de contribuir con una parte de su patrimonio para los gastos públicos en la forma que dispongan las leyes secundarias, en este caso, las diversas leyes fiscales.

<sup>3</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ed. Alco, México 1997. p. 36.

Esta disposición constitucional obliga en principio a todos aquellos ciudadanos mexicanos que con su actuar se ubican dentro del llamado hecho generador, mismo que darán nacimiento a la obligación tributaria, cuyo incumplimiento puede dar lugar a una severa sanción punitiva por parte del Estado.

Cabe recordar algunos absurdos impuestos que en la primera época del México Independiente se establecieron, como el de puertas y ventanas que poseyera cada casa, así como de las mascotas que tuvieran los sufridos contribuyentes de la época, impuesto que coronó una serie de calamidades dictadas por su "ALTEZA SERENISIMA", Antonio López de Santa Anna, y que por ahora se nos antoja risible y absurdo, pero que en su momento causó estupor, descontento e inquietud social, sentimos que se vieron reflejados en los acontecimientos posteriores.

El establecimiento de un impuesto por cualquier gobierno repercute en todas las clases sociales directa o indirectamente, ya que golpea la parte más delicada de todo contribuyente: su patrimonio, y además porque esta invasión en su esfera jurídica es medible en forma económica, y a cualquier persona le será bastante difícil desprenderse de su patrimonio en beneficio de un ente abstracto llamado Estado, y si a esto sumamos un descuento comprensible de los gobernados frente a malas administraciones, se tendrá como resultado un enfrentamiento sordo y latente entre gobernantes y gobernados, que repercutirá en otros aspectos en cualquier momento.

De ahí la importancia de una correcta definición de los principios constitucionales básicos impositivos, la equidad, proporcionalidad (Principio General de Justicia), Seguridad Jurídica, Generalidad, fundamento de legalidad, única arma que tienen los contribuyentes frente a las resoluciones y actividades de las autoridades hacendarias, para poder dilucidar mediante el correspondiente proceso legal, a quién corresponde el derecho de ambas partes aducen tener.

Es necesario establecer que son las garantías individuales, ya que este concepto es el más protegido dentro de la constitución y de manera clara conocer cuales son las libertades y los derechos inalienables a toda persona. Estas garantías pueden clasificarse como de libertad, del orden jurídico, de legalidad, de seguridad jurídica y las garantías de procedimiento, tal y como se encuentran conformadas en la Carta Magna.

Las garantías individuales son, asimismo, llamadas garantías constitucionales, derechos del hombre, fundamentales o de los gobernados. Estas garantías, como su nombre lo indica, comprenden el concepto de seguridad, de salvaguarda a los gobernados, frente a los actos de los gobernados, frente a los actos del Estado.

Las conquistas a favor de la persona frente a la actuación arbitraria y despótica del Estado son la historia misma de la humanidad, el derecho de los gobernados a establecer la igualdad y la armonía entre sus miembros. la búsqueda de la justicia impartida por un órgano expresamente creado para este fin para tratar de encontrar la forma más justa de convivir en la sociedad, como conjunto social que busca el desarrollo armónico de la colectividad.

Los derechos que en principio marcan y protegen las libertades del hombre, junto con su dignidad personal, marca el límite y el parámetro de la norma jurídica que tiene el Estado como ente coactivo a efecto de respetar esa invasión de la esfera jurídica de los gobernados, invasión que puede originarse por medio de un acto de carácter administrativo, como sería, por ejemplo, la realización de una orden de visita fiscal que dará posteriormente como resultado del ejercicio de la acción penal en contra del contribuyente.

Es indudable que el juicio penal fiscal contiene una doble naturaleza, en principio tiene que darse un procedimiento administrativo, y después del juicio del orden penal. Los procedimientos son independientes entre sí, ya que el fin que se persigue es distinto para ambos, el juicio penal se desarrolla en la esfera de competencia del poder judicial y tiene, en su caso, las sanción corporal como pena de un ilícito, tipificado y sanción como tal; en tanto que el procedimiento administrativo es propio de una rama del poder ejecutivo, y da lugar, en su momento, al encuadre de un hecho de carácter delictivo, que es iniciador de la causa penal, por lo que es fácil ver que ambos procedimientos van conjuntamente enlazados, ya que el primero es una consecuencia lógica y jurídica del segundo.

La primera garantía constitucional es la derivada del artículo quinto de la carta magna, que dice:

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero.....”<sup>4</sup>

El comentario que podemos hacer de esta garantía es que aquí se encuentra establecido el principio de libertad que tiene cada persona para ejercer la actividad profesional que desee en forma lícita, en pro del afán de lucro que motiva a la mayoría de las personas y que es el motor que impulsa al individuo a tratar de mejorar sus condiciones de vida.

La generalidad de las personas desea un mejor estatus de vida, y para tal fin busca un acrecentamiento de su poder económico, para ello desarrolla su inventiva, su trabajo, su capacidad empresarial, con objeto de aumentar económicamente esa riqueza.

En contra partida, al aprovechar las condiciones de paz y seguridad social, así como las condiciones económicas que le brinda el estado rector de esa actividad, se inicia el hecho generador de la relación tributaria, que regularan las condiciones y actividades económicas del sujeto pasivo.

Dentro de esta opción el gobernado, al dedicarse a la actividad lícita que desee, busca producir riqueza, y el acrecentamiento de su capacidad económica indicará en que momento estará obligado al pago de los tributos que deba hacer.

---

<sup>4</sup> Ibid., p. 8.

Además, es de hacer notar la condición sin que no para ello, la licitud en la conducta del sujeto obligado al pago del impuesto ( en su caso ), la obligación de mantenerse dentro de esa licitud de su conducta, dentro del parámetro de normatividad del derecho tributario vigente.

El quebrantamiento de las normas expresas derivadas de los principios constitucionales pueden dar lugar al nacimiento de la situación en que el Estado decida ejercer su poder coercitivo y sancionador para obligar a la restitución del derecho, y el particular puede ser sancionado con la privación de una parte de su patrimonio como producto de su trabajo, o bien con la privación de su libertad personal.

Una importante distinción que hace el derecho penal tributario es que las personas morales son responsables directas de ilícitos de carácter tributario, esto es, a través de sus representantes legales. es decir, que el ente abstracto, que es la persona moral, una ficción del derecho, llega hacer un sujeto imputable en la comisión de un delito penal de naturaleza fiscal y responsabilidad directa o solidaria para las personas físicas.

Esta distinción y aplicación del derecho penal ha llevado a la situación de que las normas del derecho corporativo sean estudiadas en forma mas cuidadosa por los asesores legales de las sociedades, ya que la ley del impuesto sobre la renta, por ejemplo, contiene dos grandes divisiones, una de ellas referida a las personas físicas y a otra, a las personas morales, por lo que el incumplimiento de las disposiciones fiscales contenidas en esta ley específica harán imputables a las sociedades mercantiles a través de sus representantes legales.

Otra de las garantías constitucionales en materia tributaria es la que se encuentra en el artículo 14 constitucional que nos menciona que:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de su vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, si no mediante juicios seguidos ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del 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 que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundara en los principios generales del derecho”.<sup>5</sup>

El primer párrafo del artículo en comento contiene la disposición legal que prohíbe la aplicación de una ley de manera retroactiva en perjuicio de cualquier gobernado.

---

<sup>5</sup> Ibid.. p. 11.

En segundo lugar, se establece la garantía de seguridad jurídica al señalar que a nadie se le afectará en sus bienes o en su persona sino mediante el debido proceso, seguido ante los tribunales previamente establecidos y en donde se cumplan las formalidades del procedimiento y con la aplicación exacta de la ley en beneficio de los gobernados.

La siguiente disposición se refiere a los juicios del orden criminal en donde se sigue el principio de que la ley debe aplicarse de manera exacta por la pena que se imponga al procesado, que es el llamado principio de estricto derecho.

En cuanto al C.F.F., la primera disposición a estudio es la contenida en los dos primeros párrafos del artículo 6 que dicta el momento del nacimiento de la obligación fiscal a cargo del contribuyente y dice al texto:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de sus causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.<sup>6</sup>

Uno de los principios básicos impositivos que legó Adam Smith es la certeza en la imposición relacionarlo en el sentido del principio de seguridad jurídica, de que todos los elementos de la figura de la contribución y obligación Fiscal se encuentra regulada en la ley: “Y el fisco, ante la necesidad de mayores recursos, puede buscar ingresos adicionales en el pasado, el contribuyente, por su parte, ingresa en diferentes actividades económicas que le entregaran ciertas utilidades, fundada por leyes tributarias vigentes al momento de realizar la actividad escogida por el particular, pero que en ocasiones observan un cambio en el legislador que pide una mayor participación en la recaudación, en base a los actos o hechos efectuados y consumados en el pasado”.<sup>7</sup>

¿En que momento se puede considerar que se esta aplicando una ley en forma retroactiva ?

Las siguientes jurisprudencias de la suprema corte de justicia de la nación y de la sala superior del tribunal fiscal de la federación consideran lo siguiente:

“Ley aduanera. Su artículo 36 no es retroactivo ...Para que una ley sea retroactiva se requiere que obre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de una ley anterior, es decir, es indispensable que la ley regule hechos acaecidos antes de su vigencia, pretendiendo tener aplicación, obviamente, en un tiempo en el que todavía no estaba en vigor...; debiéndose tener en cuenta también que la garantía de irretroactividad no significa que los gobernados tengan el derecho de conservar siempre la misma situación fiscal”.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Código Fiscal de la Federación, Ed. Isef, México 1998, p. 3.

<sup>7</sup> Smith Adam. Urbina Nandayapa, Op. cit., p. 45.

<sup>8</sup> Ley Aduanera y su Reglamento, Ed. Sista, México 1997, p. 46.

La aplicación de una ley retroactiva se presentará si en el momento actual la ley otorga efectos jurídicos a hechos ya pasados que en su momento generaron situaciones fiscales. Es una realidad que año con año se van modificando estas situaciones con las llamadas misceláneas fiscales, lo cual provoca una inseguridad jurídica en el contribuyente. En los casos en que por la obscura redacción o interpretación de la norma se llega al extremo de la aplicación retroactiva es entonces cuando se presenta la inconstitucionalidad, en perjuicio de los gobernados.

Se sostiene que para resolver que una ley tributaria es retroactiva en perjuicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en que momento surgió o nació la obligación tributaria, o sea en que momento, se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.

La falta de personal debidamente capacitado en la administración pública, salvo por honrosas excepciones, las más de las veces lleva a que se aplique retroactivamente la ley tributaria o, lo que es más frecuente, que no se sigan las formalidades esenciales del procedimiento, garantía consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 y el texto del 16 Constitucional cuyos comentarios se hacen a continuación.

Este párrafo se relaciona con el artículo 16 de la carta magna. En principio se consagra la garantía de seguridad jurídica que el Estado debe obedecer antes de llevar a cabo acto de molestia alguna en contra de cualquier particular, mediante el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento. Se ha mencionado que son pocas las áreas en que el particular se ve tan afectado debido a que la mayoría de las veces el acto de molestia hecho por la hacienda pública, menoscaba el patrimonio de los particulares, en consecuencia lógica del incremento público del Erario público; y no existe negocio, comercio o actividad alguna que se emprenda con el único propósito de beneficiar al fisco federal, es más, hasta hace poco la evasión fiscal era uno de los mayores problemas que enfrentaba la hacienda pública.

La garantía de seguridad jurídica consiste en que nadie puede ser molestado en su persona o sus bienes, sino es mediante juicios seguidos ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan debidamente el proceso legal y de conformidad con leyes establecidas con anterioridad al caso concreto.

El último párrafo del artículo 14 constitucional contiene el principio que rige al derecho penal: No existe pena sin ley; Ignacio Burgoa, ha comentado: "puede suceder, verbigracia, que hecho este catalogado o tipificado por una disposición legal como delito; no obstante ello, si dicha disposición legal no consigna expresamente la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal, so pena de infringir el artículo 14 constitucional. Este es el sentido en que debe tomarse el adverbio exactamente empleado en el párrafo de este precepto".<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Urbina Nandayapa, Op. cit., p. 52.



El principio del derecho tributario es que “ No existe tributo sin ley ”, lo que es una clara analogía lleva al principio de tener una exacta aplicación de la ley, es decir, no queda margen a la interpretación de la norma.

Dicho precepto se relaciona con el artículo 5 del C.F.F. que dice:

“ Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que finjan las infracciones y sanciones, son aplicación estricta....”<sup>10</sup>

Esto indica que las cargas que se establecen a los particulares en materia tributaria deben ser de aplicación estricta, y siguiendo este precepto, al momento de encontrarse la posible existencia de un ilícito de orden tributario, debe seguirse igualmente en principio de la aplicación estricta en la imposición de la pena.

La garantía de la aplicación estricta a la norma tanto penal como tributaria es de mayor importancia dentro de la materia tributaria, ya que la norma garantiza la exacta aplicación de la ley en beneficio del particular, y la garantía que protege el estado de derecho de los contribuyentes que se encuentra en el artículo 16 constitucional que expresa en su parte medular:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones si no en virtud del mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.<sup>11</sup>

Si cada hombre realizara todo lo que sus exigencias íntimas solicitan, la vida social sería imposible, pues el hombre, por escénica, como lo han demostrado las corrientes psicológicas contemporáneas, es un ser que aspira a tener todo, sin respetar límites de alguna especie.

El estado, en cuanto representante de la sociedad organizada, tiene que valer por la vida misma de la sociedad, fiel a esta obligación, establecer cuáles son las limitaciones necesarias para la efectividad de la vida gregaria. Fija así frente a la libertad absoluta, que es el principio que anima al hombre, la prohibición de ciertos actos, que es el principio de la vida social.

<sup>10</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., p. 3.

<sup>11</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ibid., p. 12.

De estas ideas surge la necesidad imperiosa de la colectividad de normar su conducta para evitar la anarquía en el actuar de sus miembros frente a sus semejantes. Esta idea es la que da nacimiento al derecho penal represivo. Desde los tiempos antiguos en que la ley del talión o la venganza era la norma punitiva, podemos realizar esta evolución pasando por diversas etapas de esa punibilidad, tales como los tormentos para recabar confesiones en la edad media.

La razón de que exista la pena con la que el estado castiga al infractor de la norma no es actualmente la venganza sino que en la evolución del derecho punitivo debe estudiarse el punto de vista psicológico el que dice: "de todos es sabido que padre y autoridad se identifican para los psicoanalistas. Si un crimen quedara impune, la autoridad podría ser burlada, y al ver nuestro ello, que alguien lo ha podido hacer impunemente, desde nuestra inconsciencia trataría de imitar el mal ejemplo. El castigo sirve de refuerzo a nuestro super yo, y por eso es difícil que la pena desaparezca mientras no tome otro rumbo la vida".<sup>12</sup>

Una derivación del derecho penal común sería derecho penal administrativo, el cual es definido dentro del conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración de una pena determinada o como el conjunto de normas que garantiza bajo la amenaza de una pena dirigida contra los particulares el cumplimiento de un deber particular con respecto a la administración.

Dentro del estudio de la administración pública se encuentra como una derivación del derecho tributario, y una rama de este es el derecho penal tributario, al cual la maestra Margarita Lomeli Cerezo ha definido como "el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para el fisco".<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Serrano Gómez Alfonso. El fraude Tributario. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 67.

<sup>13</sup> Lomeli Cerezo Margarita. El poder sancionador de la admón pública en materia fiscal, Urbina Nanadayapa. Op. cit., p. 84.

## 1.2 FUNDAMENTOS DE LA INFRACCION A LAS DISPOSICIONES FISCALES Y DEL DELITO FISCAL.

La infracción tributaria, como lo señala Sainz de Bujanda, es “la conducta típica, antijurídica, y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración.

Se entiende por infracción fiscal toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En éstas se incluyen violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el Fisco, que tienen no sólo los Contribuyentes sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tiene fe pública y aun otros particulares.

En esta disposición es posible observar que los elementos de la infracción fiscal son:

- a) La conducta.
- b) La tipicidad.
- c) La antijuridicidad.
- d) La culpabilidad, que tiene como antecedente imputabilidad y como consecuencia a la responsabilidad<sup>14</sup>.

Dentro del campo del derecho penal lo que se busca al definir esa conducta motivada es tratar de encontrar las razones o causas del comportamiento del individuo, que lo llevan a delinquir. No se debe olvidar que: “la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento”, es decir, que a pesar de la complejidad de la leyes tributarias, esta no es una razón válida para su incumplimiento. Como veremos en detalle, muchas conductas delictivas tributarias se dan por omisión simplemente, pero lo que el derecho penal tributario le importa es la conducta motivada. El resultado de ese comportamiento es simple un perjuicio económico en decremento del estado y, por ende, en beneficio del particular.

Por otra parte, si un hecho es penalmente antijurídico la tipicidad es precisamente la adecuación del hecho al tipo de la ley penal, ahora bien las infracciones fiscales que dan origen a las sanciones administrativas y/o penales (comisión de delitos), son tanto el no cumplir las obligaciones fiscales formales como el no cumplir las obligaciones de pago (obligaciones de carácter sustantivo). En ambas infracciones se da un incumplimiento de los elementos de deberes jurídicos. Estos deberes tanto de Contribuyentes, fedatarios así como de terceros que colaboran con la autoridad fiscal, tienen la finalidad de asegurar que el Fisco reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias, así como de contribuir a que las autoridades fiscales puedan desarrollar en forma correcta las funciones y atribuciones que les corresponde, como son las de controlar y vigilar el

<sup>14</sup> Castellanos Tena Fernando. Lineamientos del Derecho Penal. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 85.

cumplimiento de las obligaciones fiscales (tanto formales y sustantivas); pues es así como está diseñado el sistema fiscal mexicano.

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

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

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

c) **Simple y complejas.** Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede a una sola disposición legal, la segunda son aquellas en que con una conducta se transgrede dos o más disposiciones legales.

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

La acción típica es solo aquella que se adecua a la descripción objetiva, aunque saturada a veces de referencia o elementos normativos y subjetivos de una conducta que generalmente se reputa como delictiva por violar en la generalidad de los casos, un precepto, una norma penalmente protegida.

La tipicidad es la exigencia correspondencia entre el hecho real y la imagen rectora expresada en la ley en cada especie de infracción.

**TIPO.** "Es la descripción abstracta que hace el legislador, en la ley penal, de los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie de delito". "La integración del comportamiento en un supuesto de la norma penal deriva del principio de legalidad, que reconocen los párrafos segundo y tercero del artículo 14 de la constitución, e implícitamente el mismo artículo 7 del código penal. Para la exclusión de la tipicidad hay que distinguir entre la falta de tipo ( ausencia de fórmula legal incriminadora ) y la falta de adecuación típica de la conducta ala hipótesis penal

(antipicidad) .En ambos casos, la conducta del agente resulta penalmente irrelevante. No hay delito, no hay sanción”<sup>15</sup>

**ANTI JURIDICIDAD.** “Lo contrario a derecho, características del delito por la cual se califica a la acción cuando contradice a la norma penal. Este juicio, que expresa el carácter injusto de la conducta, recae sobre la acción como tal especialmente sobre su parte integrante de más importancia, sobre la exteriorización de la voluntad de la gente”<sup>16</sup>

**CULPABILIDAD.** “Elemento subjetivo del derecho que comprende el juicio de reprobación por la ejecución de un hecho contrario a lo mandado por la ley. Punto de vista normativo. Es la reprochabilidad de un injusto a un autor. La que solo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición interna contraria a la norma violada, disposición que es fundamento de la culpabilidad”<sup>17</sup>

El derecho penal tributario puede dividirse para su estudio en dos apartados, el primero de ello se circunscribe a la parte general, que tiene su fundamento en la constitución y los código penal federal y procesal penal federal, como parte general, dentro de la cual se establece con precisión los elementos del delito y del delincuente. Posteriormente al estudiar la parte especial, y en esta los delitos de carácter tributario, se entiende ya esta rama como autónoma. Dentro de su concepción y sus fines, es evidente que no es posible tratar de justificar una rama del derecho fiscal represivo autónomo.

Al respecto, como señala Rafael Bielsa, “En nuestra opinión el derecho penal es uno: El se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos: la norma represiva tiene por base la sanción; aplicada la sanción a infractores de normas fiscales, ello no deja de formar parte del derecho penal general en el sentido del derecho común. La pena que se pone al infractor de la norma fiscal tiene la base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo general”<sup>18</sup>

La adecuación de las figuras delictivas en materia tributaria tiene su propia dogmática, forman parte del derecho penal general, pero dentro de una rama especial, que por la importancia de la misma genera figura y procedimiento con características propias y especiales.

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.

<sup>15</sup> García Ramírez Sergio. Derecho Penal. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 86.

<sup>16</sup> González Ruiz Samuel. Diccionario Jurídico Mexicano. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 86.

<sup>17</sup> Moreno Hernández Moisés. Diccionario Jurídico Mexicano. Urbina Nandayapa Op. cit., 86.

<sup>18</sup> Bielsa Rafael. Compendio de Derecho Público. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 91.

La doctrina ha señalado que **INFRACCION**, del latín *infractio*, significa quebrantamiento de la ley o pacto. Es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión. Las leyes administrativas constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público, otorgando derechos y obligaciones a los gobernadores, limitando así la actuación de los individuos. Sin embargo, hay ocasiones en que los ciudadanos no respetan esas normas de carácter general, impersonal y abstracto, ya sea porque las cuestionan, o porque son objeto de controversia o de violación, es entonces cuando el Estado interviene para hacer respetar el derecho violado, a través de la potestad sancionadora de la administración pública.

Por delito fiscal en México entendemos toda conducta ilícita tipificada de la legislación fiscal como acreedora a una sanción de carácter penal.

Tradicionalmente se ha confundido a los delitos fiscales como el dejar de pagar una contribución. En la actualidad el concepto de delito fiscal es mucho más amplio que el simple dejar de pagar una contribución, un impuesto o un derecho, fundamentándose en el hecho de que los delitos fiscales derivan del incumplimiento de una obligación fiscal, encontrándose como una parte integrante de esta falta de pago del impuesto.

En el artículo 31-IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece "que los mexicanos estamos obligados a contribuir al gasto público..."<sup>19</sup>

Emanando de este artículo el concepto original de la obligación fiscal en su sentido más amplio tanto en su parte sustantiva como formal y su naturaleza económica.

Esta concepción de "contribuir" no la debemos tomar como la de pagar el impuesto, sino como toda conducta encaminada al cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales.

La amplitud del concepto de contribuir la derivamos de la lectura del código fiscal de la federación, leyes impositivas especificadas y sentencias del tribunal fiscal federal y de la suprema corte de justicia.

En el código fiscal federal se menciona que se está en la comisión de un delito fiscal, aun cuando no se deba impuesto alguno, cuando entre otros casos se deja de presentar declaraciones, se lleven doble juego de libros, etc., derivándose un concepto de la obligación de contribuir como toda conducta de hacer, no hacer o dejar de hacer que tiene una persona con relación con el fisco.

Con esto se tiene la cadena fiscal que pretende el estado exista en un sistema fiscal moderno mediante la cual el pagador de impuesto sobre la renta estará liquidado el impuesto al valor

---

<sup>19</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Ibid.*, p. 36.

agregado y a su vez deberá liquidar las aportaciones de Seguridad Social al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Con la cadena citada se manejan sujetos de diferentes índole aunque no sean los obligados a contribuir, son los obligados a enterarlo o a cuidar el que se pague, teniendo en nuestro código fiscal de la federación los siguientes sujetos obligados fiscalmente: sujeto de la contribución, sujeto solidario y sujeto acreedor de una sanción económica y/o penal.

El capítulo I del título IV del código fiscal de la federación, en sus artículos 70 a 91 inclusive, hace referencia a las infracciones de carácter administrativo, pero sin definir las, únicamente establece los supuestos y las conductas de infracción, las que pueden ser por acción o por omisión. En tanto que el artículo 92 a 115 del mismo título IV capítulo II del citado código, establece las disposiciones relativas a los delitos fiscales.

Aun con la amplitud de facultades que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer sus determinaciones, que calificara como sanción administrativa o presunta comisión de delitos, el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de las autoridades administrativas para fundamentar y motivar la imposición de multas "por la comisión de infracciones fiscales".

Las principales teorías que pretenden diferenciar las infracciones de los delitos han sido agrupadas de acuerdo con la naturaleza de los elementos básicos que utilizan para hacer la diferenciación. Así tenemos la teoría cualitativa, la cuantitativa y la legislativa.

La teoría cualitativa señala que el delito es una creación jurídica que protege los derechos de los ciudadanos y que la infracción es una creación política que protege la actividad de la administración destinada a la realización práctica de esos derechos. Conforme con la antijuridicidad, esta teoría considera que el delito atenta contra la moral o contra el derecho natural, en tanto que la infracción se busca evitar la conducta ilícita por razones de conveniencia para el Estado.

Tomando en consideración el riesgo, nos dice que el delito supone la producción de un daño, o la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, que sólo implica un peligro no descado por el Estado, y se presenta aun sin el ánimo del infractor. Considerando la culpabilidad, la teoría cualitativa dice que en las infracciones el dolo se presume sin que se admita prueba en contrario, por lo que la misión del juzgador se reduce a probar objetivamente la violación a la norma, lo cual no ocurre en materia de los delitos.

Por su parte, la teoría cualitativa se desentiende de la esencia de ambos ilícitos, pues considera que la infracción es una violación a las reglas de conducta de poca importancia o monto para la

conservación del orden social, en tanto que el delito la gravedad del ilícito es mucho mayor, o lo que es lo mismo, la infracción es un delito que depende de las políticas gubernamentales y a su mayor interés que es la recaudación fiscal.

Por último tenemos la teoría que considera que la diferencia está en la apreciación del legislador quien, por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar su legislación en cada caso, para determinar un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos.

Se puede apreciar que muchas de las conductas del infractor son tipificadas como infracción administrativa o como un delito, el Código Fiscal Federal no establece una base para diferenciar estas conductas, ni define las mismas. El autor José Ramírez sugiere algunas diferencias que pueden servirnos de base para esclarecer esta cuestión, y son:

a) La infracción es sancionada generalmente por una autoridad administrativa subordinada, mientras que el delito lo sanciona el poder judicial a través de sus tribunales en forma independiente.

b) El acto u omisión que da lugar a la infracción viola disposiciones de carácter administrativo, leyes, reglamentos, circulares. El delito vulnera normas del derecho penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio, etc.

c) La infracción puede ser atribuida a personas físicas y morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos.

d) Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista, por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir.

e) La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas, mientras que el delito priva de la libertad<sup>20</sup>.

Dado el carácter eminente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la responsabilidad por infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva; simple porque se piensa que para el fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto, ya que para él sólo hay contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas que la ley impone con el objeto principal de asegurar el Erario las sumas debidas por el contribuyente, y es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge de la conducta del sujeto, sino de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva en el derecho civil.

<sup>20</sup> José Ramírez, Delitos Especiales. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 89



Sin embargo, en el estudio del fundamento del delito tributario, debemos revisar no sólo las conductas del contribuyente, sino los motivos políticos de la administración pública. Hasta hace pocos años la evasión fiscal era práctica común, se sabía que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público solamente se había querrellado penalmente en cinco ocasiones en poco más de sesenta años, y con el resultado de que al pagar lo adecuado al contribuyente, S.H.C.P., se desistía de la acción penal, con lo que el proceso se agotaba antes de entrar en la etapa de instrucción.

La política fiscal de la actual administración ha cambiado en el estudio de hacerla más eficaz para combatir la evasión fiscal, el desistimiento de la acción penal no se da en ningún caso en el seguimiento de las causas penales, ya que otorgar el perdón es discrecional para la autoridad hacendaria. Se busca ejemplificar las conductas de aquellos evasores que por sus características son combatidos por este medio, a fin de luchar contra la defraudación fiscal, hasta sus últimas consecuencias.

Se anunció en medios masivos de comunicación a lo largo de los años 1990, 1991 y 1992, que la actual política de combate a la acción vía seguimiento de acciones penales continuaría y a través de personal especializado, para este efecto se creó una fiscalía para la persecución de delitos fiscales y financieros de la procuraduría general de la república, órgano legalmente capacitado para el seguimiento de las causas penales en materia federal. En resumen no existe un criterio uniforme que determine con exactitud la línea que separe la infracción administrativa de la existencia del delito tributario, ya que:

Para que exista responsabilidad penal o civil, debe haber violación de una norma de derecho tributario. La violación siempre tiene un carácter de derecho público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario. En efecto, la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma, por dolo o culpa, es personal y se requiere por las normas del derecho público, existiendo aunque no se haya producido un daño concreto, caracteres todos éstos propios de la responsabilidad penal.

La infracción de la norma tributaria supondrá, en principio, la acción investigadora en la administrativa, y dependiendo de las circunstancias, la gravedad, el lugar, la persona, etc: la infracción lleva en sí misma los elementos delictivos que serán materia del proceso penal en su parte general, pero en su parte especial, deberá dicho proceso ajustarse a las reglas del derecho tributario.

### **La libre autonomía de la voluntad**

El artículo quinto de la constitución establece que "a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícito...", es decir toda persona es libre de dedicarse a ejercer la profesión que desee en pleno ejercicio de la autonomía de su voluntad.

Podemos conceptualizar la voluntad como la facultad del alma que mueve a hacer o no una cosa, es decir, la libre determinación, la esencia de la libertad, el yo interno que busca el mejoramiento del entorno de los individuos respetando el derecho de los semejantes a la consecución de sus fines, dentro de un Estado de derecho. Al respecto se sostiene que cuando la Constitución prohíbe, prohíbe lo máximo, cuando autoriza, autoriza el mínimo, para el particular todo aquello que no esté expresamente prohibido en la ley, le estará siempre permitido, siempre y cuando no afecte derechos de terceros o de la seguridad en general.

Kant dice: “Cuando una persona decide algo con respecto a otra, siempre es posible que se cometa alguna injusticia, pero toda injusticia es imposible cuando decide algo para sí misma”.<sup>21</sup>

Este es el principio de la teoría de la autonomía de la voluntad, el cual permite al individuo crear a su libre y entero arbitrio esa modificación del mundo externo, cambio que toma carta y produce efectos en el mundo jurídico por medio de los contratos u obligaciones que libremente decide, limitada por otros intereses, de la sociedad que son tutelados por el Estado y por los intereses de sus semejantes, velados por las normas del derecho privado, todo lo cual se refleja en el parámetro de legalidad que da el conjunto de las normas del derecho positivo vigente.

Actualmente el uso irrestricto de la autonomía de la voluntad por parte del particular puede traerle consecuencias graves para su patrimonio y su libertad personal inclusive, ya que la línea que separa la elusión tributaria de la evasión delictuosa es muy tenue, como veremos en líneas posteriores, y esa pequeña diferencia no ha sido estudiada en la forma que el tema merece. Queda para el contribuyente una situación de hecho en cierta medida peligrosa, ya que si fue asesorado por un contador público que interpretó la norma tributaria en forma incorrecta, estará posiblemente dentro de la esfera de la ilicitud en su conducta.

El principio rector de la soberanía del Estado y de la libre voluntad del sujeto es un punto de estudio delicado, ya que un Estado demasiado celoso de su poder es un Estado de corte totalitario, más aún si se llega a justificar cualquier acto de autoridad en beneficio de la clase gobernante o para perpetuarse en el poder, por contraposición de los intereses de la colectividad, los cuales tienen que mantener la conciencia de pertenecer a un núcleo con las particularidades y características propias de la población, y si el Estado les ha proporcionado los medios dignos de desarrollo, es justo que los particulares aporten una parte de la riqueza que obtuvieron gracias a las mejores condiciones de vida que aquél le proporcionó.

Pero la limitación en el libre determinar del individuo jamás podrá justificarse ante el interés que en forma absoluta y prominente se dé a favor de los gobernantes, ya que en este caso se tendría un Estado al servicio de unos cuantos, los que han heredado el poder y en ese sentido ha corrompido los fines del Estado mismo.

---

<sup>21</sup> Kant Emmanuel. Derecho Penal, Urbina Nanadayapa. Op. cit., p. 98.

## La Retroactividad de las Leyes Tributarias.

La vigencia de leyes tributarias no es más que un conflicto de aplicación de leyes en el tiempo.

El primer párrafo del artículo 6º. Del Código Fiscal de la Federación dice que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran”,<sup>22</sup> precepto derivado del artículo 14 constitucional que establece que “a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”,<sup>23</sup> pero el problema se presenta cuando la autoridad hacendaria aplica retroactivamente las leyes fiscales en perjuicio de particular, no al aplicar la ley en sí misma en forma directa, sino que el encargado de aplicarla le dé ese efecto de retroactividad.

El fisco, ante la necesidad de mayores recursos, puede buscar ingresos adicionales en el pasado. el contribuyente, por su parte ingresa en diversas actividades económicas que le entregarán cierta utilidad, fundadas por las leyes tributarias vigentes en el momento de realizar la actividad escogida por el particular, pero que en ocasiones observa un cambio en el legislador que le pide una mayor participación en recaudación en base a los hechos efectuados y consumados en el pasado.

Es de la mayor importancia dilucidar este punto, ya que es uno de los postulados básicos de la legalidad que deben respetar las autoridades hacendarias en el uso de sus atribuciones. Es un limite al marco del derecho en que puede desenvolverse el legislador. A este derecho adquirido del particular se impone la obligación del contribuyente de aportar parte de su riqueza al gasto público, limitándose las facultades de las autoridades hacendarias a verificar el cumplimiento de tales obligaciones fiscales en un plazo de diez años anteriores al momento en que se hubiese producido el hecho generador por el contribuyente y que hubiese dado lugar al nacimiento fiscal.

Es decir, que el contribuyente realiza el hecho generador con una determinada proyección económica, bajo el imperio de la ley, pero el problema de la debida aplicación de la ley surge en el momento en la autoridad en uso de su imperium, en un año posterior atribuye efectos nuevos que modifican situaciones que nacieron bajo una ley de vigencia anterior, y que debido a esa modificación en su aplicación se ha cambiado la forma de interpretar cómo se dio el hecho generador y sus efectos. La situación económica entonces no sería la misma, se podría hablar de la aplicación de una ley retroactiva en perjuicio del gobernado y atentatoria de la garantía de legalidad consagrada constitucionalmente.

Es evidente que la mayoría de los contribuyentes no conservará siempre la misma situación fiscal, ya que todo ente económico, sea una persona física o moral, buscará en primer lugar acrecentar su patrimonio o riqueza, ya que es esencia misma de la naturaleza humana. con pequeñas excepciones, ese afán de lucro, motor que ha llevado a la humanidad a un constante progreso y evolución de sus

<sup>22</sup> Código Fiscal de la Federación, Ibid., p.3.

<sup>23</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ibid., p.11.

primarias condiciones de vida, por lo que en el momento en que el contribuyente mejora su situación económica, hay un cambio en su situación tributaria. Pero el concepto de legalidad es que la autoridad administrativa debe verificar el cumplimiento de las obligaciones tomando en cuenta las leyes vigentes al momento de producirse el hecho económico, no debiendo aplicar las leyes de vigencia posterior, porque en ese momento estaría aplicando retroactivamente la ley en perjuicio del gobernado.

### **La Elusión Tributaria.**

Existe la figura de la simulación jurídica, es decir: Hay simulación cuando se declara una cosa distinta de lo que se quiere, en forma consciente y con el acuerdo de la persona a quien está dirigida esa declaración, es decir, que existe discrepancia deliberada entre lo que se quiere realmente y lo que se declara. En vez de celebrar un acto real, el deudor puede aparentar que efectúa ciertos actos jurídicos, los cuales disminuyen su activo patrimonial o aumentan su pasivo, a fin de dar un imagen de insolvencia que le permita rehuir el cumplimiento de sus obligaciones.

Podemos dividir estas simulaciones en dos grandes grupos, las lícitas, que se dan con el objeto de aprovechar determinadas ventajas en la ley, en un panorama de licitud en la actuación, y las simulaciones ilícitas, que se dan en el momento en que sean contrarias a las normas del orden público, o que lleva vulnerar derechos de terceros, o causen un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

La doctrina tributaria distingue claramente la llamada elusión tributaria o fraude a la ley fiscal, cuando el contribuyente, permaneciendo dentro del marco del derecho, aprovecha las ventajas o lagunas de la norma tributaria para gravar en la forma que le sea lo menos onerosa posible, conformando una conducta lícita: veamos algunas definiciones:

Adolfo Pérez sostiene: “La elusión tributaria es toda acción y omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible, se da la elusión cuando el contribuyente utilizando actos jurídicos inapropiados para configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo, los interesados realizan actos derecho civil o mercantil que escapan a la conducta tipificada por la ley tributaria, la elusión es un fenómeno que se da antes de la percusión del impuesto, ya que es un cambio de conducta para evitar el hecho imponible.”<sup>24</sup>

Dino Jarach opina que “es una actitud motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y capacidades de adaptación a las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el

<sup>24</sup> Corretero Pérez Adolfo. Derecho Financiero. Urbina Nanadaya, Op. cit., p. 92.

contribuyente, concepción que no se acepta con respecto a su naturaleza ilícita pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal, sin que la conducta se exteriorice con matices de ilegalidad, se da la elusión.”<sup>25</sup>

La elusión tributaria o fraude a la ley tiene factores comunes en los que coinciden los doctrinarios, y el más importante que es la elusión debe ser una conducta lícita que evite que se produzca el hecho generador. Esta conducta debe encontrarse apoyada en leyes penales y administrativas vigentes, las que pueden ser de distinta naturaleza, usándose como ley de cobertura, es decir, si el contribuyente encuentra alguna laguna o deficiencia en la ley tributaria, y usa esta circunstancia para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entonces incurrirá en la elusión tributaria.

La situación se presenta en diversos países y encontramos la siguiente definición en relación con la elusión internacional, que evitar entrar en una determinada situación; no participar en ella; pasar de lado, que para el caso significa observar el uso y aprovechamiento de las deficiencias y lagunas contenidas en cada una de las diferentes legislaciones, según el país de que se trate.

Pero la legislación tributaria ha cambiado, estableciendo una serie de funciones de conductas ilícitas, como veremos en detalle al estudiar los delitos tributarios en sí, el fisco mexicano se ha sentido defraudado por antonomasia, y por ende, cada año ha procurado cerrar las puertas a las evasión y/o elusión tributaria, legislando en detalle. Esta situación ha dado como resultado una mezcla de las leyes tributarias bastante complejas y lesivas al particular, ya que la legislación fiscal ha cambiado al tenor de las políticas económicas de las tres últimas administraciones.

La política seguida por la administración para combatir la defraudación fiscal, que alcanzaba límites escabrosos, fue la del seguimiento de causas penales a las que se deba el mayor impacto publicitario, a efecto de atemorizar a los contribuyentes para que éstos cumplieran cabalmente con sus obligaciones fiscales; los resultados alcanzados por medio de esta política han sido mayores a los esperados, en palabras de las mismas autoridades hacendarias, pero el cumplimiento de una ley no debe darse por medio de prácticas coercitivas, sino del pleno y sano convencimiento de que no es solamente una obligación contribuir al gasto público, sino un deber en beneficio de un mejor nivel y estilo de vida de la comunidad.

## **DELITO TRIBUTARIO.**

El primer párrafo del artículo 19 constitucional reformado por decreto publicado el 3 de septiembre de 1993 prevé que:

“Ninguna detención ante la autoridad judicial podrá exceder del término de 72 horas sin que se justifique con un auto de formal prisión y siempre que de lo actuado aparezcan datos suficientes que

<sup>25</sup> Jarach Dino, Curso superior de derecho tributario. Urbina Nandayapa, Op. cit., p. 95.

acrediten los elementos del tipo penal del delito que se impute al detenido y hagan probable la responsabilidad de éste...”<sup>26</sup>

El auto de formal prisión en la mayoría de los casos es el principio del procedimiento penal tributario, sino la secuela de la actuación de la autoridad administrativa, la cual a su juicio encontró determinada infracción que calificó de ilícita e inició el procedimiento penal ante la autoridad judicial competente.

El auto de formal prisión tiene por objeto definir la situación jurídica del inculpado y fijar el delito o delitos por los que debe seguirse el proceso. Como las leyes que norman el procedimiento vigente distinguen que es un auto de lo que es una sentencia, nos ocuparemos de examinar el significado del término “auto de formal prisión”. Escriche lo define como “el decreto judicial dado en una causa civil o criminal”, expresando que el juez puede pronunciar autos interlocutorios o providencias y decidir la cuestión principal por medio de su sentencia de auto definitivo.

La diferencia entre el auto de formal prisión y la prisión misma, consiste en que aquél es el mandamiento pronunciado por el juez que motiva y justifica la causa de prisión preventiva, es tanto que ésta es la privación de la libertad que se impone al presunto responsable de manera transitoria, por el tiempo que dure la tramitación del proceso.

Este auto de formal prisión marca la sospecha de las autoridades judiciales que la persona que se encuentra detenida ha cometido un delito, y en el auto en comento deben plasmarse los elementos que sirven para cambiar la situación jurídica del inculpado, y sobre todo, de iniciar el procedimiento penal tributario.

En lo que respecta al delito que se impute al acusado, la legislación penal federal define los delitos en el artículo 6º del Código Penal Federal como: “los actos u omisiones que sancionan las leyes penales”; o bien puede ser definido como un “hecho social dañoso, puesto que destruye la convivencia pacífica de los individuos. Ahora bien, está protegida y ordenada por la ley; en consecuencia el delito, al atacar los vínculos de solidaridad, implica una violación a la propia ley; de ahí que sea un hecho ilícito; por tanto, diremos simplemente que el delito es un acto culpable, antisocial e ilícito, sancionado por la ley penal”.<sup>27</sup>

En lo que se refiera a los elementos que constituyen el delito, recientemente se incorporaron estos en el artículo 168 del Código Federal de Procedimiento Penales, la doctrina los ha señalado de la siguiente manera:

<sup>26</sup> Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos. *Ibid.*, p. 15.

<sup>27</sup> Código Penal Federal, Ed. Sista, México 1998, p. 2.

a) Aspectos positivos y negativos y del delito

b) Conducta o hecho

c) Tipicidad

d) Antijuricidad

- Consentimiento
- Legítima defensa
- Estado de necesidad
- Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho
- Impedimento legítimo
- 

e) Imputabilidad

f) Culpabilidad

- No exigibilidad de otra conducta
- Miedo grave y temor fundado
- Caso fortuito
- Error

g) Condiciones objetivas de punibilidad

h) Punibilidad

i) Exceso.

En lo que se refiere al lugar, tiempo y circunstancias del delito, el primer requisito es el establecimiento en donde se ubique la fuente de riqueza generadora del tributo. Este es un requisito sumamente importante en la integración de la averiguación previa para que se dicte un auto de formal prisión apegado a derecho. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 2º ha determinado:

“... se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales...”<sup>28</sup>

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 establece el concepto de domicilio fiscal al expresar:

“Se considera domicilio fiscal: Tratándose de personas físicas a) cuando se realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; b) cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales

<sup>28</sup> Ley del Impuesto sobre la renta y su reglamento. Ed. Iscf. México 1998. p. 2.

independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades y c) en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

“En el caso de las personas morales a) cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio y b) si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o es su defecto el que designen...”<sup>29</sup>

### **El cuerpo del delito tributario**

Como se mencionaba hasta la reforma constitucional del 3 de septiembre de 1993.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno ha definido el cuerpo del delito como: el conjunto de elementos objetivos o extremos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la ley penal.

El cuerpo del delito puede ser definido, entonces, como aquel concepto cuyo contenido comprende todos aquellos extremos que el juzgador debe comprobar plenamente como condición de la procedencia del auto de formal prisión o de sujeción a proceso.

Es decir, que la existencia del cuerpo del delito es un elemento que incidirá en el ánimo del juzgador para que éste, a su juicio, determine que existen los elementos necesarios que hagan suponer la conducta típica, punible y antijurídica realizada por el infractor de la norma tributaria, que al estar consignados en el Código Fiscal de la Federación en su parte relativa a los ilícitos tributarios, ha hecho nacer la infracción a la norma y por consiguiente el juicio de reproche para proteger el interés público.

### **La probable responsabilidad del inculpado**

La parte final del artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales dice: “Para resolver la probable responsabilidad del inculpado, la autoridad deberá constatar sino existe acreditada a favor de aquel alguna causa de licitud y que obren datos suficientes para acreditar su probable culpabilidad.

“La responsabilidad penal nace exclusivamente para quien ha cometido el delito, entendiéndose por tal a quien a cabido en alguna de la formas de intervención punible previstas por la ley, la

<sup>29</sup> Código Fiscal de la Federación, *Ibid.*, p. 6.



responsabilidad penal, a diferencia de otras formas de responsabilidad jurídica. no trasciende a otras personas.”

En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas. Como se advierte, la responsabilidad por infracciones fiscales tiene mayor similitud a la responsabilidad penal que con la civil, a pesar de las peculiaridades que la primera tiene. En efecto, la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma, por dolo o culpa, es personal y se rige por normas de derecho público, existiendo aunque no se haya producido un daño concreto, caracteres todos éstos que son propios de la responsabilidad penal. En cambio, la responsabilidad civil, puede existir sin hecho ilícito y, por tanto, sin violación de una norma por dolo o culpa; es objetiva y puede exigirse a terceros, se rige por normas de derecho privado y sólo existe cuando se ha originado un daño concreto.

Dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la responsabilidad por infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva, simple porque se piensa que para el fisco no importa la imputabilidad o no imputabilidad del sujeto, ya que para él sólo hay contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas que la ley impone con el objeto principal de asegurar al Erario el ingreso de las sumas debidas por el contribuyente.

La responsabilidad tributaria es bastante más alta que otras ramas del derecho público o privado, “la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proveniente de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio el nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.”<sup>30</sup>

Con respecto a la responsabilidad del sujeto pasivo, se tiene clasificado los diferentes sujetos:

1. Pasivo por deuda propia con responsabilidad directa. Es el sujeto que dio nacimiento al crédito fiscal.
2. Pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Coherederos y propietarios de la parte que les corresponda pagar.
3. Pasivo por deuda de carácter mixta con responsabilidad directa. La persona obligada a declarar acumuladamente sus ingresos personales y lo que han obtenido las personas que dependen de ella. Esta clasificación hasta el momento no existe en México.

<sup>30</sup> Código Federal de Procedimientos Penales, Ed. Delma, México 1998, p. 36.

4. Pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Esta se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo. Se da en caso de que exista evasión fiscal.

5. Pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Cuando voluntariamente un sujeto se sustituye como deudor del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

6. Pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Se presenta cuando un sujeto adquiere un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento.

Una reflexión en torno a la presunta responsabilidad penal tributaria nos lleva al análisis del párrafo tercero, fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que dice al texto:

“La persona o personas, cualesquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección 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 ....”<sup>31</sup>

En la materia tributaria puede decirse que el contador público que en razón de su trabajo lleva la contabilidad de una empresa o persona física, tiene que conocer la materialización de la conducta que será reputada como delictiva, así que si después de instrumentarse la querrela penal, procedimiento que debe mantenerse en secreto, el profesionista mencionado continúa asesorando en materia contable al indiciado, puede reputarse como encubridor sin lugar a dudas. De igual manera, si un contribuyente dictamina el estado financiero de sus empresas, y del resultado de este dictamen la autoridad fiscal determina la existencia de un delito, y el contador continúa llevando el registro de la contabilidad de la empresa, se encontrará dentro del supuesto normativo que prevé el tipo delictivo en comento.

Según el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 95, son responsables de los delitos fiscales quienes:

- “1. Concierten la relación del delito.
2. Realicen la conducta o el hecho descritos 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”.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Código Fiscal de la Federación, Ibid., p. 27.

<sup>32</sup> Código Fiscal de la Federación, Ibid., p. 105.

La fracción I hace una referencia, en claro seguimiento a la terminología del Código Penal Federal, a aquellos que tengan la determinación de cometer el delito y aprovechar los actos subsecuentes de ese fin. Debe existir un resultado material, el de realizar el fin ilícito perseguido de otros o el auxilio para que otra persona lo cometa.

La fracción II se refiere a la autoría material, la realización del hecho fáctico, la responsabilidad directa y material.

La fracción III es la llamada coautoría delictiva, la realización conjunta del ilícito. Para el Derecho Penal coautor es aquel que conjuntamente con otro u otros lleva a cabo la realización de un delito, en forma tal que cada uno de ellos, aisladamente, ejecuta la conducta típica en su totalidad y ambos reúnen los requisitos típicos necesarios para ser autores. La conducta puede ser ejecutada en forma aislada, pero el resultado final del ilícito es uno y definible: el perjuicio al fisco federal.

La fracción IV hace referencia a la autoría mediata, el instrumento del delito, el que es usado para cometer el ilícito, el autor intelectual es el que lo prepara, el autor mediato, el que lo comete, ambos penalmente responsable.

La fracción V hace referencia al autor intelectual, la materia gris que prepara la realización del delito, el que instiga o induce a otro a cometerlo.

La fracción VI se refiere al cómplice del delito, este es en un sentido más técnico "el que presta auxilio o coopera dolosamente en el injusto doloso de otro. El cómplice es un partícipe, en sentido estricto; y en tal virtud, no tiene el dominio del hecho al que ayuda o coopera, quien lo tiene es el autor.

La fracción VII se refiere a una variante de complicidad, "si el acuerdo (la promesa) fuese posterior, no anterior al delito, ya no habría complicidad, sino encubrimiento que es delito autónomo".

### 1.3 PROCEDIMIENTO DE LA AUTORIDAD FISCAL FRENTE AL DELITO.

#### La declaratoria del perjuicio

Antes de iniciar el procedimiento penal en materia tributaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe cumplir con los requisitos necesarios para iniciarlo. El primero de ellos se encuentra establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

“Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.....

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

III.....

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.....<sup>33</sup>

Los delitos a que se refieren los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación son respectivamente el contrabando y el robo o destrucción de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado.

Así podemos entender por perjuicio fiscal que la “voz” utilizada en el ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que éstas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente. El perjuicio fiscal no debe ser meramente hipotético, sino un hecho real, de contenido pecuniario, cuya demostración previa incumbe a las autoridades fiscales que invoquen su presencia, como uno de los presupuestos necesarios para formular querellas en los casos de delitos previstos en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación.

Se está sancionando una presunción, cuando se dice que pudo ocurrir o no un ilícito tributario, pero aun así es motivo para iniciar el ejercicio de la acción penal. Es entonces que se observa que la diferencia entre una infracción administrativa y un delito tributario no es solamente una cuestión de grado, sino que en el de derecho positivo mexicano existe una norma jurídica penal y tributaria que carece de los requisitos de certeza, para su debida aplicación.

Además la declaratoria de perjuicio o del supuesto perjuicio sólo se requiere en la probable comisión de dos ilícitos de contrabando. Así, la interpretación de esta norma es descubrir la

<sup>33</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., p. 103.

intención delictuosa únicamente en el delito de contrabando, para que opere la declaratoria de perjuicio. Al respecto ha opinado la Suprema Corte:

“Contrabando, intención delictuosa. Si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en términos generales para la comprobación de la figura del contrabando no debe presumirse la intención dolosa, sino que debe demostrarse plenamente...”<sup>34</sup>

Para que proceda la comprobación del tipo penal es necesario que éste se demuestre con elementos que hagan presuponer una conducta ilícita, no únicamente presumir dicha conducta.

Lo anterior, para la debida procedencia de la declaratoria de perjuicio que hagan las autoridades fiscales, ya que en las materias de derecho penal y derecho tributario, no hay lugar a la interpretación, por lo tanto la autoridad administrativa se encuentra obligada a circunscribirse a la declaratoria de perjuicio únicamente cuando se trate de los delitos de contrabando y robo de mercancías en recinto fiscal autorizado.

Es importante hacer notar la diferencia entre la declaratoria de perjuicio y la denuncia de hechos delictivos a que se refiere el último párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación. *Habiendo ya definido la declaratoria de perjuicio fiscal, diremos que denuncia “es el acto en virtud del cual una persona hace del conocimiento de un órgano de autoridad, la verificación o comisión de determinados hechos, con el objeto de que dicho órgano promueva o aplique las consecuencias jurídicas o sanciones previstas en la ley o los reglamentos para tales hechos...La denuncia debe limitarse a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente. El funcionario que reciba la denuncia debe prevenir al denunciante para que ajuste su denuncia a esta exigencia, e informarle sobre la trascendencia jurídica del acto que realiza, las penas en que incurrirán quienes se conducen con falsedad ante las autoridades y las modalidades del procedimiento.”*<sup>35</sup>

En el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en sus artículos que a continuación se mencionan establecen lo siguiente:

Artículo 100. Compete a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones:

II. Investigar la comisión de delitos fiscales, de aquellos en que incurran servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y en los que se cometen en perjuicio de la misma.

III. Formular las declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, las denuncias o querrelas correspondientes o solicitar el sobreseimiento de los procesos penales en términos de ley.

<sup>34</sup> Epoca 6ª. Vol. Tomo XX. Urbina Nanadayapa, Los delitos fiscales en el derecho positivo mexicano. México 1997, p. 42.

<sup>35</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., 103.

**Artículo 102. Compete a la Dirección de Procedimientos Penales "A":**

II. Estudiar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de delitos fiscales, de delitos de los servidores públicos de la Secretaría y de otros hechos delictuosos en que ésta resulte ofendida, o de aquellos en los que tenga interés, para determinar los elementos del delito y de la presunta responsabilidad penal.

IV. Proponer las denuncias, querellas, declaratorias, de perjuicio, declaratorias y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refieren las dos fracciones anteriores que deban hacerse al Ministerio Público, así como proponer la petición de sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos que proceda.

**Artículo 103. Compete a la Dirección de Procedimientos Penales "B":**

II. Estudiar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de delitos fiscales,....

IV. Proponer las denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio, declaratorias y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refieren las dos fracciones anteriores que deban hacerse al Ministerio Público, así como proponer la petición de sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos que proceda.

El artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales dice: "En todo procedimiento penal la víctima o el ofendido por algún delito tendrá derecho a:

**II. Coadyuvar con el Ministerio Público.**

En virtud de lo anterior, podrán proporcionar al Ministerio Público o al juzgador, directamente o por medio de aquél, todos los datos o elementos de prueba con que cuenten que conduzcan a acreditar los elementos del tipo penal y a establecer la probable o plena responsabilidad del inculpado, según el caso, y la procedencia y monto de la reparación del daño."<sup>36</sup>

La relación entre las leyes fiscales y penales es intrínseca, ya que a efecto de que el inculpado de un delito penal tributario pueda gozar de los beneficios que le brinda la ley debemos remitirnos a los artículos correspondientes del Código Fiscal de la Federación que nos dicen:

"Artículo 101. No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los

<sup>36</sup> Código Federal de Procedimientos Penales, Ibid., p. 32.

adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>37</sup>

“Artículo 108. El delito de defraudación fiscal se sancionará: 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 y cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defrauda la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Para los fines de este artículo, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.<sup>38</sup>

Es evidente que la cuantificación del daño sufrido por el fisco federal es un elemento primordial para el delito, o si se quiere tener por acreditar el tipo penal del delito y la probable responsabilidad del inculpado, es decir, poder encontrar los elementos primarios básicos del probable delito. Por el contrario partida, la falta de algún elemento dará por resultado lógico la atipicidad en beneficio del inculpado.

De conformidad con lo que dispone el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el procedimiento para determinar la existencia de un ilícito tributario debe ser como sigue:

a) Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de un determinado contribuyente, ejerciendo la Secretaría las facultades de verificación que considere pertinente. Hasta este momento el procedimiento es administrativo, y debe ajustarse a lo dispuesto en la Constitución en principio, ya que el acto de molestia debe provenir de autoridad competente que funde y motive dicho acto.

b) Si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina que existe la posible comisión de un ilícito debe, por medio de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, determinar el perjuicio fiscal causado o que se puede causar al fisco federal. Este es un trámite de carácter interno, pero que va a tener trascendencia al convertirse en prueba pública.

c) La Administración General de Auditoría Fiscal Federal deberá comunicar por escrito a la Procuraduría Fiscal de la Federación la existencia de la situación descrita anteriormente.

<sup>37</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., p. 106.

<sup>38</sup> Ibid., p. 111.

d)Corresponde a la Subprocuraduría de Investigaciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación, o al Procurador Fiscal de la Federación presentar la querrela o denuncia correspondiente ante la Procuraduría General de la República.

e)La agencia del Ministerio Público Federal, unidad especializada en delitos fiscales y de banca, es la dependencia encargada de iniciar el ejercicio de la acción penal en contra del contribuyente que se presume ha incurrido en la comisión de un ilícito de naturaleza tributaria.

f)Dentro del proceso penal por delitos tributarios, el juzgador, para normar su criterio, tiene a la mano pruebas de naturaleza administrativa, cuando no únicamente pruebas documentales públicas y de este modo se convierte, quiera o no, en juzgador de un proceso de carácter administrativo.

Por lo que señalamos conveniente tener presente las dos siguientes reglas para la determinación de la obligación tributaria.

a)La determinación del delito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley: la determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

b)Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

### **La Querrela de la Parte Ofendida.**

La doctrina ha señalado que la querrela es una manifestación de voluntad de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa correspondiente y en su caso ejercite la acción penal.

En México, donde priva el monopolio acusador del Ministerio Público, la querrela es siempre requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal. Este requisito que se plantea en el caso de los llamados "delitos privados," para cuya persecución predomina el interés privado sobre el público.



De lo anterior se desprende que la querrela es una relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto o propósito de que se persiga el autor del delito. Esta definición indica que la querrela consiste en:

1. Una relación de hechos.
2. Que esta relación sea hecha por la parte ofendida.
3. Que se manifieste la queja: el deseo de que se persiga el autor del delito

El artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales especifica los requisitos que debe contener una querrela:

“ Las denuncias y las querellas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán, en todo caso, a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición...”<sup>39</sup>

Los requisitos de procedibilidad son los que necesitan llenar para que se inicie el procedimiento. Los requisitos prejudiciales, los que la ley señala como indispensables para el nacimiento de la acción procesal penal (ejercicio de la acción penal) y los obstáculos procesales, son situaciones fijadas en la ley que impide la continuación de la secuela procesal iniciada por el tribunal.

El principio de legalidad radica medularmente en que las autoridades no pueden realizar actos no previstos ni descritos en la ley que sean estrictamente aplicables al caso. Dichas leyes deben reunir características de abstracción, generalidad, impersonalidad y permanencia, por lo que la violación a la garantía mencionada significa incompetencia, ilicitud o ilegalidad, es decir, la arbitrariedad de la autoridad en perjuicio del gobernado. La garantía de legalidad significa la seguridad y certeza jurídica a favor del gobernado, situaciones de derecho previstas en la ley ya que produce firmeza jurídica en la actuación de las autoridades conforme a los dictados de la ley, esto es, los obliga a actuar conforme a la ley.

El capítulo que se refiere a los delitos fiscales del Código Fiscal de la Federación contiene otras importantes disposiciones que deben ser estudiadas.

Artículo 92. (2º párrafo) en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público.

<sup>39</sup> Código Federal de Procedimientos Penales. Ibid., p. 28.

En los casos en que no se encuentre prevista la presentación de la querrela, bastará que la Secretaría de Hacienda formule una denuncia, que es la comunicación que hace cualquier persona al ministerio público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio.

La denuncia es la relación de actos que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos. La denuncia, definida en la forma que antecede, entrega los siguientes elementos: a) relación de actos que se estiman delictuosos; b) hecha ante el órgano investigador, y c) hecha por cualquier persona.

Actualmente los delitos previstos en los artículos 102 (contrabando), 108 (defraudación fiscal), 109 (asimilación al delito de defraudación fiscal) del Código Fiscal de la Federación, son considerados como de la más alta peligrosidad en la legislación penal.

Se ha estimado que el interés público del fisco federal debe ser tutelado por encima de cualquier consideración que se hubiese tenido para algunos infractores tributarios. La política fiscal del gobierno actual es la de seguir la tramitación del proceso hasta su conclusión mediante sentencia.

### **La prescripción, el sobreseimiento y el concurso en los delitos tributarios.**

#### **La prescripción de los delitos tributarios**

El Código Fiscal de la Federación reconoce únicamente la prescripción como el medio de extinguir la responsabilidad penal y se da por el simple transcurso del tiempo. Su plazo comienza a correr desde que se cometió el delito, que para estos efectos se considera con todas sus modalidades.

El artículo 102 del Código Penal Federal determina cuidadosamente el momento en que debe entenderse cometido el delito y para ello distingue los diferentes tipos de delito, los cuales son: el delito instantáneo, en que el plazo se cuenta desde su consumación; el delito tentado, en que éste corre a partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, el delito continuado, en que el término se computa desde el día en que se realizó la última conducta, y por último, el delito permanente, en que el plazo transcurre desde que cesa la consumación.

La prescripción que opera en el transcurso del tiempo es fuente para la adquisición de derechos y la liberación de obligaciones; alcanza el ámbito punitivo. Sujeta a plazos y condiciones legales, extingue la pretensión y la pena.

Ahora bien, es importante hacer notar la diferencia que existe entre la prescripción de la acción penal, es decir, la pérdida del derecho que tiene el estado para perseguir a una persona por la comisión de un delito y la prescripción de la sanción, así el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 100. La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha secretaria tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”.<sup>40</sup>

### **Sobreseimiento de los delitos tributarios**

El consentimiento del ofendido o legitimado para otorgarlo excluye la responsabilidad penal, por atipicidad o justificación. Se impide, ab initio, la integración del delito. Hay delitos cuya persecución se supedita a un requisito de procedibilidad del que disponen los particulares o ciertos órganos del estado. Se trata de la querrela y otros actos equivalente, ajenos a la integración del delito y relevantes para el procedimiento. La contrapartida de la querrela es el perdón: para ambos se requiere legitimación: la ley atribuye el derecho a iniciar el procedimiento y a obtener su conclusión; suele corresponder al ofendido, pero no se confunden ofendido y legitimado. El perdón del legitimado extingue la pretensión, siempre que se conceda antes de pronunciarse sentencia de segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento.

Lo anterior fue transcrito en atención al tercer párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que establece:

“Los procesos por los delitos fiscales a que se refiere las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la S.H.C.P., cuando los procesados paguen, las contribuciones originadas en los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera”.<sup>41</sup>

En el caso de que la Secretaría de Hacienda ejerciera esa facultad discrecional y elevara la petición al juzgador, éste tendría que basarse antes de emitir su resolución en los artículos 298, fracc. II y II, y segundo párrafo; 300; 301; 302, 303 y 304 del Código Federal de Procedimientos Penales que en su parte medular expresan:

Artículo 298.- El sobreseimientos procederá en los casos siguientes:

I.....

<sup>40</sup> Código Fiscal de la Federación, Ibid., p. 106.

<sup>41</sup> Ibid., p. 103.

II. Cuando el ministerio público lo solicite, en el caso a que se refiere el art. 128.

III. Cuando aparezca que la responsabilidad penal está extinguida.

En segunda instancia el sobreseimiento procederá, de oficio o a petición de parte, sólo en el caso de la fracción III de este artículo, o cuando alguna de las partes, lo promueva exhibiendo pruebas supervinientes que acrediten la inocencia del encausado.

Es decir, si el contribuyente pagó o garantizó el crédito fiscal que se le determinó por la S.H.C.P. y en este momento procesal en materia penal y administrativa, se le dio a conocer el monto de lo adeudado junto con recargos, actualizaciones y multas a que hubiere lugar, y dicho contribuyente hubiera liquidado este adeudo o garantizado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda, ésta, entonces, podría ejercer la facultad discrecional de elevar la petición de sobreseimiento al juez penal federal, para la conclusión del proceso.

La misma petición de sobreseimiento establecida en el Código Fiscal de la Federación debe adecuarse a lo dispuesto en el Código Federal de Procedimientos Penales que en al parte conducente dice el texto:

Artículo 302.- No podrá dictarse auto de sobreseimiento después de que hayan sido formuladas conclusiones por el Ministerio Público, excepto en los casos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 298.

El Código Fiscal sigue el lineamiento del Código Federal de Procedimientos Penales al referirse al momento en que debe solicitarse el sobreseimiento de la causa penal, esto es, en el momento anterior de la formulación de conclusiones por parte del Ministerio Público Federal. Ya se verán más en detalle las características del procedimiento penal en materia tributaria.

Artículo 303.- El inculcado a cuyo favor se haya decretado el sobreseimiento será puesto en absoluta libertad respecto al delito por el que se decretó.

En caso de que al inculcado se le hubiera beneficiado con esta figura, dicho beneficio procedería única y exclusivamente por la comisión de ese solo delito, pero existen casos que se hicieron públicos.

Artículo 304.- El auto de sobreseimiento que haya causado estado, surtirá los efectos de una sentencia absolutoria con valor de cosa juzgada.

En las administraciones pasadas la tónica en el seguimiento de querellas era la siguiente: la defensa trataba de llegar a un acuerdo con la Secretaría de Hacienda para que ésta elevará la petición de sobreseimiento, misma petición que era concedida en todos los casos, con lo que los inculcados sólo sufrían una apreciable merma en su patrimonio, pero no en su nombre ni en sufrir

una pena privativa de libertad demasiado larga, quedando a efecto de la ley penal absueltos, al dictarse auto de sobreseimiento de la causa penal en su favor.

Pero esta situación cambió radicalmente con la administración que llegó en 1988. Por varios medios masivos de comunicación se hizo saber a los contribuyentes la nueva política fiscal, de seguir las causas penales hasta sus últimas consecuencias, por lo que si la defensa trata de llegar a un acuerdo con la S.H.C.P., solamente perderá un tiempo procesal valioso ya que generalmente la mencionada Secretaría se ha dado por pagada, pero ha indicado su interés de que la causa penal siga hasta su conclusión en los términos presentados por la querrela, situación que en el caso particular de un artista en el juicio de amparo se declaró como *inconstitucional continuar con la privación de la libertad*.

### **El concurso en los delitos tributarios**

La acumulación es el resultado de reunir o juntar varias cosas, ya sea materiales o inmateriales. En materia procesal ocurren diversas posibilidades de acumulación en cuanto a los sujetos que ejercitan sus acciones, y en cuanto a las pretensiones que pueden plantearse en la demanda

El vocablo concurso se utiliza para indicar que una persona debe responder de varios ilícitos penales, es decir, que ha cometido varios delitos.

Para que una persona se le puedan atribuir varias violaciones de la ley penal, no es suficiente que su conducta encuadre en más de una figura delictiva, sino que éstas funcionen de manera independiente entre sí, sin que la aplicación de una excluya a la otra. Por tanto, el concurso de delitos no debe confundirse con el concurso aparente de normas, tratándose del concurso de delitos, es indispensable que de manera real concurren las figuras en torno al hecho y sean susceptibles de aplicación.

El art. 18 del Código Penal Federal señala que existen el concurso ideal cuando con una sola conducta se cometen varios ilícitos. En tal caso, hay aplicación de normas compatibles entre sí y que deben ser resueltas bajo la regla de la especialidad en la comisión de cada uno de los ilícitos cometidos por el infractor.

El concurso real se presenta cuando con diversas conductas se cometen varios delitos, pero aquí no hay unidad, sino que se cometen varios delitos, pero aquí no hay unidad, sino que se da una pluralidad en el comportamiento, es decir, cada acto u omisión dará como resultado el típico sancionado por las leyes penales.

El art. 19 del Código Penal Federal señalada que no hay concurso cuando las conductas constituyen un delito continuado, es decir, se está violando el mismo precepto jurídico con esa unidad de propósitos delictivo y la pluralidad de conducta. El delito continuado presenta unidad de propósito y de precepto penal infringido.

Art. 99 del CFF.-“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 de hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad”<sup>42</sup>.

El concurso de delitos guarda estrecha relación con el delito continuado, porque en ambos casos estamos en presencia de un mismo agente que es responsable de diversos resultados delictivos, pero con un manejo diferente desde el punto de vista doctrinal y legislativo.

El delito continuado se forma por dos o más conductas o hechos separados entre sí por un lapso, que a pesar de integrar de manera independiente cada delito distinto, se maneja como un solo por la compatibilidad y unidad de propósito, es decir, se forma por varios actos que aisladamente observados reúnen las características de un delito pero agrupados todos ellos constituyen un solo delito, que es precisamente el continuado.

---

<sup>42</sup> Ibid., p. 106.

FALTA PAGINA

No. 45

## **CAPÍTULO II.**

### **RESPONSABILIDAD PENAL DEL CONTADOR PÚBLICO.**

#### **2.1 TIPOS.**

La responsabilidad penal implica que en la comisión del delito pueden ser sujetas las personas que actuaron conforme a la conducta del tipo penal, y aquellos que ayudaron al presunto responsable, al delincuente; es decir, personas que de una u otra forma tienen que ver con la realización del delito. Es así que la responsabilidad penal para efectos de nuestro Derecho Positivo Mexicano, cuando se trata de personas jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades del derecho privado o de los incapaces, la pena de prisión corresponderá a los directores, generales, administradores, mandatarios o representantes que, por razón de contrato, estatutos o disposiciones legales fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen de sus mandatos o representados.

Como autores materiales o ejecutores debe tenerse a los que voluntaria consciente o inconscientemente, o culposamente ejecutan los actos directamente productores del resultado.

Los delitos fiscales se cometen por acción u omisión, son 29 conductas sancionadas como delitos por los artículos 92 a 115 del C.F.F., unas por acción y otras por omisión.

La responsabilidad directa en el delito de defraudación 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 o en su caso no cuenta con la documentación comprobatoria que acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La responsabilidad de las personas morales son sujetos de obligaciones y deberes, que tiene una voluntad social, que puede realizar conductas, que puede celebrar negocios jurídicos, que puede incumplirlos; por ello, se debe admitir que puede incumplir sus obligaciones que puede realizar acciones ilícitas y cometer infracciones fiscales de las que indudablemente debe responder.

En el caso de personas morales, no interesa tanto el cargo o función que se realice, para determinar quién debe responder por los delitos fiscales en que se incurra. Por esto pueden responder penalmente, el representante legal, los socios o accionistas, algunos empleados, e inclusive hasta terceros ajenos a la persona moral, si se determina que tuvieron alguna intervención directa en la comisión del delito fiscal.



En cuanto a la sanción a la persona plural misma, no hay modo de negar que habrán de alcanzar a todos los asociados en sus intereses económicos, los cuales en cambio, también resultarían favorecidos por el lucro que pudiera derivarse de las infracciones fiscales. De la responsabilidad de las personas colectivas derivan sanciones cuya consecuencias resienten necesariamente todos los miembros de la sociedad, aunque no hayan tomado parte en la concepción, preparación o ejecución. Es posible que la sanción al grupo deje de ser resentida por todos los agremiados en sus intereses económicos pero la pena sería insuficiente e ineficaz si se impusiera solo a los individuos que actúan como sus órganos.

La represión fiscal penal se funda en la necesidad de asegurar legalmente la normal recaudación de los impuestos por que esta es inherente a la exigencia misma del estado y la norma fiscal perdería eficiencia si los sujetos obligados se dividieran en responsables y no responsables en razón de una imputabilidad que se basaría en discriminantes de unidad psicofísica que falta en las personas colectivas.

Así en el caso de las personas morales, se obligan mediante sus representantes en términos de los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, que su representación se haga a través de personas Físicas, por lo que resulta obvio pensar que los actos realizados por las personas físicas únicamente versara la responsabilidad por infracciones fiscales de manera simple y objetiva, es simple por que se sostiene que para el fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto, ya que para Hacienda solo hay contribuyentes: si el contribuyente no cumple con sus obligaciones, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas, que la ley impone con el objeto principal de asegurar al erario el ingreso de las sumas debidas por el contribuyentes. Y es objetiva porque de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva.

No interesa tanto el cargo o función que se realice dentro de la persona moral para determinar quien debe responder por los delitos fiscales en que se incurra. Por ello, pueden responder penalmente el representante legal, los socios o accionistas, algunos empleados, e inclusive hasta terceros ajenos a las personas morales, si llegara a determinar que tuvieron alguna intervención directa en la comisión del delito fiscal.

El Artículo 94 del Código Fiscal de la Federación establece que:

“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”.<sup>43</sup>

“Según el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 95”.<sup>44</sup> Son responsables de los delitos fiscales quienes:

<sup>43</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., p. 105.

<sup>44</sup> Ibid., p. 105.

### 1. Concierten la realización del delito.

Esta fracción se refiere al convenio o acuerdo que celebran dos o más personas para la realización de un delito. Sin embargo, el simple acuerdo de la realización de una conducta ilícita no da lugar a la configuración de éste, por lo tanto, deben presentarse elementos externos o fácticos que den cuenta de su ejecución.

### 2. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.

La situación prevista en esta fracción es evidente, puesto que será responsable del delito aquella persona que concrete la hipótesis abstracta que se señala en la norma como generador del delito fiscal.

### 3. Cometan conjuntamente el delito.

Aquí estamos en presencia de la figura de la complicidad o sea, la pluralidad de sujetos que participan en la comisión de un delito, así nos encontramos con un coautor que interviene en la perpetración de un delito.

### 4. Se sirvan de otras personas como instrumento para ejecutarlo.

A lo que se refiere esta fracción es la utilización como herramientas de una persona para conseguir un fin, que es la comisión del delito, siendo el responsable aquél que la utilizó.

### 5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Aquí se presenta la hipótesis de un instigador, que persuade a otra persona para que cometa el delito, a quien se responsabiliza en esta fracción es al provocador, independientemente que el ejecutor pueda ser situado en otra de los supuestos de este artículo.

### 6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

En esta fracción el supuesto que se contiene es la cooperación que presta un sujeto a otro, para que el segundo cometa un delito, el primero no comete en sí el delito sino solamente coadyuva para su comisión.

### 7. Auxilien a otro de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

Se presenta aquí, una especie de complicidad, puesto que el acuerdo anterior, le diferencia del encubrimiento, y en este caso, si bien, el cómplice no interviene en la comisión del delito, si presta su colaboración posterior a la ejecución de éste.

Cualquier persona física, cuya conducta encuadre en alguna de las hipótesis descritas por la ley, legalmente podrá ser declarado como delincuente por nuestros tribunales, sin importar el cargo que

ostente dentro de la persona moral e, inclusive, aun cuando sea totalmente ajena a la misma, por no ser su representante legal, su socio o accionista, ni su empleado.

Así pues, y a manera de ejemplo, se mencionan algunos posibles ejemplos:

a) Si un contador público asesor externo de una persona moral interviene en la concertación de la realización del delito, dicho profesionista será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que el no forma parte de la persona moral, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quienes son los delincuentes, en tanto que, lo relevante es precisar si concierne 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 pueda alegar que el no es el representante legal, ni socio ni 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 descrito 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 el no es el representante, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quienes son 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 porque sea el representante legal, sino porque se sirvió de otra persona como instrumento para ejecutar el delito.

e) Si el profesionista, asesor externo de una persona moral la induce dolosamente a cometer un delito, dicho profesionista 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.

Vemos con lo anteriormente escrito, que la ley observa una amplia gama de formas por las cuales una persona es responsable de un delito de tipo fiscal, no solamente por realizarlo por si solo, si no por la inducción de otros o el auxilio para que otra persona lo cometa.

En el caso de encubridores el Código Fiscal de la Federación en el artículo 96 se refiere específicamente al encubrimiento, figura que no participa del ilícito, sino después de cometido éste.

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

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

II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo”.<sup>45</sup>

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

Esto significa:

1. 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.

2. Que dicha persona física no haya participado en la comisión de delito fiscal y que “Después de la ejecución del delito”.

Aquí nos podemos percatar que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 96, no sólo nos hace mención del encubrimiento, sino que también serán responsables directos del delito dichas personas, que aún sabiendo que se cometió el delito, ayuden de cualquier forma al inculpado, haciéndose acreedor a una sanción.

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

---

<sup>45</sup> Ibid., p. 105.

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

a) Un presupuesto: que la sociedad mercantil sea insolvente económicamente, es decir, que su patrimonio no alcance a cubrir el interés fiscal de la federación: y.

b) Un requisito: 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.

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

En efecto, si se da el presupuesto mencionado, pero no se reúne el requisito aludido, el representante legal de la sociedad mercantil no será responsable solidario con ella. Por ejemplo, la sociedad mercantil es insolvente económicamente, pero se inscribió en el Registro Federal de Contribuyentes, siempre que ha cambiado su domicilio fiscal ha presentado el aviso respectivo, y si lleva contabilidad, no la oculta ni la destruye; en este caso su representante legal no es responsable solidario con ella, al faltar el requisito de que la sociedad mercantil haya incurrido en alguna, algunas o en las tres irregularidades graves previstas en la Ley como generadoras de la responsabilidad solidaria de su representante legal.

Igualmente, si se reúne el requisito aludido, pero no se reúne el presupuesto mencionado, el representante legal de la sociedad mercantil no será responsable solidario con ella. Por ejemplo, la sociedad mercantil no se inscribió en el Registro Federal de Contribuyentes, y/o ha cambiado su domicilio fiscal sin presentar el aviso de Ley, y/o no lleva contabilidad, la oculta o la destruye, pero la sociedad mercantil es solvente económicamente: en este caso su representante legal no es responsable solidario con ella, al faltar el presupuesto de la insolvencia económica de la sociedad mercantil.

La responsabilidad solidaria se establece en ley. El artículo 26 del C.F.F. establece en 14 fracciones las diferentes causas por las que puede incurrirse en responsabilidad solidaria.

El artículo 42 del mencionado ordenamiento establece las facultades de la SHCP para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, exhiban en su domicilio o en las oficinas de la autoridad la contabilidad o proporcionen datos, documentos o informes que se les requieran, con el propósito de comprobar que cumplieran con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que procedan o determinar la posible comisión de delitos fiscales.

Los responsables solidarios que prevé el artículo 26 del C.F.F. son los siguientes :

“1) Los retenedores y personas que por ley deben recaudar contribuciones, hasta por el monto de las mismas.

2) Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, hasta por el monto de éstos.

3) Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.

4) Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que tuviera pendiente la misma ( responsabilidad objetiva ).

5) Los representantes de personas no residentes en el país si la intervención de éstas genera obligación tributaria.

6) Las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones de su representado.

7) Los Legatarios y donatarios por las contribuciones que generan los bienes legados o donados.

8) Las personas que manifiesten libremente su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria.

9) Los terceros que hayan constituido depósitos, prendas, fianzas, hipotecas o permitido secuestro de sus bienes, hasta por el valor de éstos dados en garantía. La responsabilidad no podrá exceder el monto del interés garantizado.

10) Los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hayan generado a cargo de la sociedad, hasta por el monto de los bienes de la misma.

11) Las sociedades que hayan omitido la obligación formal de inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios y accionistas.

12) Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con el traspaso de activos, pasivos y capital transmitido por la escidente.

13) Las empresas residentes en México a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause debido al otorgamiento del uso temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya lo hubieran sido.

14) Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado”.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Ibid., p. 26.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, exceptuando multas. Los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

Para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa conjuntamente. Para ello será necesario que exista como resultado el beneficio indebido y que éste se reflejara en el aumento patrimonial del contribuyente, contador, dictaminador, y/o asesor fiscal, o se demostrara la participación de ellos.

Los contadores públicos tienen a su cargo la tarea de llevar la contabilidad de una persona física o de una empresa, en ocasiones pueden ser involucrados conscientemente o no en delitos fiscales por los dueños de las empresas, en otras quedan inmersos en los procesos penales por obedecer órdenes, es decir se convierten en víctimas.

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.

Los contadores internos de la empresa evidentemente son empleados, reciben órdenes de los directivos o del consejo de administración. Si no tienen puestos directivos o facultades establecidas en actas sociales, entonces no podrían firmar ninguna declaración o documento que se presente ante las autoridades hacendarias. En esta situación difícilmente se les podría hacer responsables directos o indirectos por la comisión de algún delito de naturaleza fiscal.

La responsabilidad para el contador significa que si existe un delito, éste es cómplice del mismo, ya que participó en forma directa en la elaboración de un documento sin validez con el ánimo o intención de engañar a la autoridad hacendaria.

Igual situación se presenta con las firmas por ausencia a que son tan afectos los contadores; es decir, el contribuyente o representante legal no se encuentra en el lugar para firmar la declaración o no quiere hacerlo y, por ello, su contador la firma por ausencia, ésta no tiene ninguna validez y puede tener el efecto jurídico de no tener por presentada la declaración, con lo que nace el delito fiscal, además de las infracciones administrativas.

Este sería el efecto de firmar sin tener facultades para ello o de firmar en ausencia sin tener igualmente las facultades legales de representación del contribuyente.

Este punto es crucial, si el contador no puede firmar declaración alguna ni participa en las decisiones de la empresa, entonces no podríamos hablar de que haya participado en maniobras delictivas.

Si las personas físicas, por ejemplo, accionistas de una empresa presentan sus declaraciones y al ser revisadas por las autoridades encuentran la comisión de un delito. Digamos que el contribuyente obtuvo ingresos directos de la empresa sin que ésta distribuyera ganancias a sus accionistas, la responsabilidad directa sería del accionista mayoritario, pero ¿cuál sería la responsabilidad directa del contador de la empresa que elaboró las declaraciones anuales de la empresa y del accionista mayoritario?. Para contestar veamos con más detalle la coautoría delictiva.

Los contadores externos de la empresa o de una persona física son profesionistas que reciben los documentos contables y elaboran las declaraciones de los contribuyentes con base en ellos. En caso de que, tomando como base la declaración elaborada por el contador externo, la SHCP encontrara elementos para presumir la comisión de un delito fiscal, podríamos decir que sí existe responsabilidad de éste.

La responsabilidad directa comienza con la presentación de declaraciones firmadas por la persona física, con un cargo directivo dentro de la empresa. Así se hablaría de una responsabilidad penal que se le puede fincar es la que deriva en las fracciones IV, V o VI del artículo 95 del C.F.F.

Los delitos fiscales deben verse como un todo, desde el ánimo de delinquir hasta el resultado final. Siendo delitos dolosos debe existir la intención, aquí no cabe la explicación peregrina de que existió una equivocación en las cuentas, ya que se supone que los contadores públicos son profesionales conocedores profundos de las cuestiones fiscales y, por ello, son los que preparan las declaraciones.



## 2.2 ELEMENTOS DE RESPONSABILIDAD PENAL.

El procedimiento administrativo es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo.

El acto administrativo tiene el fin básico de coadyuvar a la buena marcha de la administración pública, no persigue la sanción corporal, que es el fin represivo del Derecho penal, por otro, debemos preguntarnos ¿en qué momento un acto de administración se convierte en un proceso penal?. Este momento llega cuando las autoridades fiscales descubren el dolo en la conducta del contribuyente, quien, para evadir o incumplir sus obligaciones de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes, se vale de engaños o aprovechamiento de errores, y obtiene el resultado final : la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Las autoridades administrativas se convierten en órganos de revisión cuando en el ejercicio de sus facultades verifican el manejo de la contabilidad. Aclaremos este punto.

El contribuyente presentó la declaración fiscal de un ejercicio asesorado por un profesional de la materia; sin embargo, durante la verificación de los datos, la autoridad encuentra que dichas declaraciones no se ajustan a la realidad y más aún, que presentan una distorsión de la realidad que causa una merma al fisco federal, manifestada por medio de acciones delictivas.

En este momento la autoridad administrativa se convierte en investigadora a efecto de allegarse los elementos necesarios para demostrar la comisión de la conducta delictiva. Con ellos se presenta ante la autoridad encargada de ejercitar la acción penal, para que persiga el delito, así, si el Ministerio Público Federal encuentra elementos que presuman la comisión del delito fiscal. deberá consignarlo ante el juez de Distrito competente.

Será pues el juez de la causa, el que determine, según su criterio, si existe o no delito que perseguir y qué personas participaron en la posible comisión del delito.

De esta manera, el procedimiento administrativo puede convertirse en el elemento necesario para que la autoridad administrativa investigue la comisión delictiva de un contribuyente o de las personas que lo asesoraron.

Los elementos que se allega la autoridad administrativa para demostrar la existencia de un ilícito tributario, son entregados por los contribuyentes en forma libre y espontánea, por ello hacen prueba

plena, en su caso, en los procedimientos penales. La mayoría de estos documentos son en apariencia simples trámites administrativos, pero concatenados y unidos entre sí, unos consecuencia directa de los otros, van formando la cadena de pruebas de las que se allega el investigador fiscal para demostrar el dolo en la conducta delictiva.

Un elemento del tipo penal puede derivarse del aumento patrimonial que disfrutaron los contribuyentes en agravio del fisco federal o de la obtención del beneficio indebido del contribuyente, tomando en consideración que en ese elemento si alguien se beneficia, otra parte resulta perjudicada y, en ese caso, resulta ser el erario federal. De ahí la importancia para todo contribuyente de encontrarse debidamente asesorado en los movimientos legales y contables que realiza, ya que todo tiene una consecuencia y ésta puede no ser agradable para quienes participaron de la toma de decisiones o elaboraron las declaraciones fiscales.

La responsabilidad penal en que haya incurrido el contador y/o el dictaminador, debe verse desde la perspectiva de la merma pecuniaria al fisco federal, precisemos.

Las personas que directamente se hayan beneficiado de la conducta delictiva, son las que tienen la carga de responder del daño al erario federal, pero en el caso de terceros, como son los sujetos de estudio, que participaron en forma indirecta en calidad de copartícipes, ¿hasta qué punto deben responder por los daños económicos al fisco federal?

Los artículos 98 y 100 del C.F.F., establecen en forma categórica que los procesos penales y administrativos son independientes, es decir, el resultado de un proceso no influirá en el otro: por ello, el daño patrimonial en el proceso penal, causado por el contribuyente, debe ser visto sólo en esta esfera y la fianza que se solicite debe fijarse sobre esta base.

Un medio para hacer valer este argumento sería la Carta Magna, ordenamiento superior en la vida jurídica del país, así, aun cuando las resoluciones fueran en sentido negativo, el daño pecuniario en que incurrirían el contador y/o dictaminador, no sería tan lesivo a sus propios intereses.

La estructura política de la República Mexicana está basado en los Estados y Municipios que la conforman, teniendo una legislación fiscal bien definida para los mismos.

En lo que respecta al Código Fiscal de la Federación, son muy similares tanto en su estructura como en su contenido, y específicamente en lo referente a las infracciones y delitos fiscales así como en las sanciones determinadas. La aplicación de sanciones administrativas se harán independientemente de la exigencia del pago de la prestación fiscal respectiva, los recargos

correspondientes y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Son aplicados los mismo criterios existiendo únicamente las siguientes diferencias:

A) Se especifican como autoridades fiscales para efectos del Código Fiscal de cualquier Estado de la República Mexicana, a la Secretaría de Finanzas y Planeación y sus dependencias, integrada principalmente por: Directores de Área, subdirectores, jefes de departamento, delegados fiscales y delegados de fiscalización, dependientes de la Dirección General de Ingresos, así como los administradores y receptores de rentas y los agentes fiscales, quienes dependen de los delegados fiscales. En los Municipios, la autoridad fiscal recae en el Ayuntamiento, Presidente Municipal, Síndico y Tesorero Municipal.

B) En el Código Fiscal Municipal se contempla como infracción el tener en los giros comerciales o industriales, instalaciones diversas de las aprobadas por el Ayuntamiento, o modificarlas sin el correspondiente aviso o permiso; en el del Estado no existe.

C) Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Código Fiscal de cualquier Estado de la República Mexicana, será la Secretaría de Finanzas y Planeación quien formule Querrela, declare y denuncie ante el Ministerio Público, mientras que en el Municipal, lo hará el Ayuntamiento.

Como lo establece el Código Fiscal Municipal del Estado de México que para proceder penalmente por los delitos fiscales, es necesario que el Ayuntamiento cumpla con cualquiera de las siguientes situaciones:

Formule querrela cuando se trate de los siguientes delitos: Proporcionar datos falsos para su inscripción en el registro respectivo, ser intermediario (prestanombres) para manifestar negociaciones ajenas o hacer uso de placas, tarjetones ó medios de control fiscal falsificados y en el caso de defraudación fiscal.

Declare que el Fisco Municipal ha sufrido ó pudo sufrir perjuicio en los casos de delitos mencionados en el párrafo anterior.

En los demás casos de delitos fiscales, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público.

## 2.3 CRITERIOS DE LA AUTORIDAD FISCAL.

### Dictamen Fiscal:

El dictamen "es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte o 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".<sup>47</sup>

En materia fiscal un dictaminador es el contador público autorizado y registrado ante la SHCP para avalar los hechos contenidos en los estados financieros de los contribuyentes y su cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El contador público, que dictamine estados financieros, requiere de registro y permiso de la SHCP, por ello, el dictaminador, como lo llamaremos para efectos prácticos, se ha convertido en un profesional especializado en materia contable.

La regla básica de los dictaminadores es que deben estar registrados ante la autoridad fiscal. De acuerdo con el artículo 52 del CFF las personas que pueden obtener este registro son:

- a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que pertenezcan o sea miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría de Educación Pública, y
- b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar de conformidad a los tratados internacionales en que México sea parte.

Pero esta misma especialización lo ha llevado a tener una mayor responsabilidad en los procedimientos administrativos y penales, ya que su dictamen es un aval de los estados financieros del contribuyente, de ahí que al existir discrepancias en los mismos, la responsabilidad que se le puede fincar a este profesional es mayor que cualquier otra.

El artículo 52 del CFF "establece que los hechos afirmados por contadores públicos en: dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, o de operaciones de enajenación de acciones que realice, o en la declaratoria formulada sobre devolución de saldos a favor del IVA o en

---

<sup>47</sup> Montes de Oca Santiago, Diccionario Jurídico Mexicano, citado por Urbina Nandayapa. Contadores: responsabilidad penal, admva y civil, México 1997, p. 27.

cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales se presumirán ciertos siempre que se reúnan determinados requisitos”.<sup>48</sup>

Por desgracia para los contadores, la ley no distingue ni hace excepciones, el dictamen es un aval de la declaración del contribuyente y esta opinión de experto es total: es decir, no se acepta que la revisión se pueda hacer en una parte de la documentación del contribuyente y en otra no, y menos aún, de que no exista responsabilidad legal por la situación anterior.

La palabra “razonablemente” no tiene significado legal, en caso de existir un delito, las personas que firmaron la declaración y el dictamen, tienen, en su caso, responsabilidad por la comisión del mismo.

Los dictámenes deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales.
- b) Que el dictamen se fomule de conformidad con las disposiciones del reglamento del CFF y de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador, y
- c) Que el contador emita, junto con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que señale bajo protesta de decir verdad que se cumplen 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 SHCP y lo revisado por la Secretaría puede fincar responsabilidades al dictaminador. Estas pueden ser de naturaleza administrativa o penal, previstas y sancionadas en el artículo 52 del CFF.

La responsabilidad penal del dictaminador se deriva del artículo 52 del CFF que expresa:

Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará

---

<sup>48</sup> Ibid., p. 64.

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.

Para la procedencia de la acción penal en contra del dictaminador, puede darse cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que hubiere reincidencia. Esta reincidencia debe entenderse del contribuyente en un delito fiscal y que en la nueva conducta intervenga el dictaminador al presentar su dictamen.

b) Si el contador hubiera participado en la comisión de un delito fiscal. Es decir, que el dictamen presentado por el contribuyente sea parte de las probanzas del proceso y si el juez dicta sentencia condenatoria, entonces tendremos que el dictaminador ha participado en la comisión delictiva.

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 Código Fiscal y cabe destacar los puntos siguientes :

Existe 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 auditoria.

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 internacional sancionado con la pena corporal. la suspensión durará el tiempo que dure el proceso.

La suspensión del registro del dictaminador puede ser un mínimo que no se especifica hasta un máximo de tres años. debiendo la autoridad, fundar y motivar el porqué de la resolución y la aplicación de esta sanción. En caso de no cumplirse con este requisito, el afectado podría impugnar la resolución de la autoridad via 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. Sólo en el caso de que exista reincidencia en las faltas de formalidad del dictaminador, procedería la cancelación definitiva del registro, lo que impedirá a éste volver a efectuar un dictamen en las condiciones autorizadas por la S.H.C.P.

3. La cancelación del registro del 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 para la cancelación y la suspensión de su registro se da 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. avisará 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 interno que afecta la garantía de trabajo de los gobernados, es cierto que este trabajo se encuentra reglamentado por la ley de la materia a la que deben sujetarse los dictaminadores, por lo que las vías para 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, III, IV, V y VI y 115 de la ley de amparo, procedería a interponer la demanda de amparo indirecto para mandar la resolución que afecta al dictaminador.

En resumen, la responsabilidad de los contadores y dictaminadores dentro de los procedimientos del orden penal es bastante grande debido a la certificación que hacen los dictaminadores, en las declaraciones que formulan, además de que, antes de emitir un dictamen o elaborar una declaración

los contadores deben de verificar cuidadosamente la documentación soporte de esa declaración, ya que de no hacer la verificación, lo contadores se podrian hacer acreedores a sanciones administrativas en el mejor de los casos, o en el peor de ellos, son considerados como cómplices o autores intelectuales de la maquinación de un delito fiscal.



FALTA PAGINA

No.

63

## CAPÍTULO III.

# DEFRAUDACIÓN FISCAL.

### 3.1 ANTECEDENTES HISTORICOS.

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

Desde los albores de la civilización, en toda colectividad organizada políticamente existen elementos que la caracterizan. Primero, la autoridad designada por el ente político se ha distinguido porque ese liderazgo trata de ejercer un control sobre los gobernados, y en esa premisa, quien tiene la dirección debe necesariamente allegarse recursos económicos para ejercer ese poder de representación en la medida que considere necesaria e indispensable.

Así en las culturas de la antigüedad tales como las que florecieron en Egipto y Grecia los cuales imponían penas de muerte para aquellos ciudadanos que cometían fraude a las autoridades en la declaración de medios de existencia.

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.

De lo anterior se advierte la preocupación del Estado para controlar a sus ciudadanos en materia de tributos, y para este fin el primer censo de la historia se hace por cuestiones tributarias. Es fácil advertir la eterna lucha entre el Estado coaccionador y el contribuyente evasor, las penas impuestas en esa época como la de muerte, esclavitud, decomiso de las propiedades del infractor, azotes, mutilaciones o las multas, eran consideradas normales.

El régimen feudal no fue propicio al desarrollo de las libertades individuales, todo lo contrario, conforme al movimiento pendular de la historia, el derrumbe del imperio Romano produce la anarquía y al restaurarse el orden aparece una aristocracia territorial, sobre la base de un vigoroso mando, que aplasta todo vestigio de derechos o libertades oponibles a la autoridad. Las ciudades adquieren, con el tiempo, importancia y fuerza económica que les permiten independizarse del feudo. Como limitante a los excesos del señor feudal, gobernante arbitrario, el pueblo, por medio de la violencia, conquistó un mínimo de derechos indispensables para la convivencia. En otros casos, recurrió a negociaciones para arrancar al señor feudal privilegios intocables a favor de la persona

humana, aprovechando los momentos de discutir con él las cantidades que debería entregarle a título de impuestos.

En la Edad Media existen sanciones igual de severas, la tortura era una de las mas frecuentes asi como el decomiso de los bienes, la cantidad de los tributos que imponian el señor Feudal y se basaban en sus caprichos y de igual forma el castigo que este quisiera imponer.

El descubrimiento y conquista de nuevos mundos por Cristóbal Colón trae consigo la imposición de tributos "el primer tributo que con destino al erario español conocieron los indios de América, fue el impuesto por Colón a los naturales de Santo Domingo, después del primer levantamiento de éstos.

En la Antigüedad la forma en que se imponían las sanciones eran con extremada crueldad, pero en el México Precolombino la sanción era única, la pena de muerte.

Las guerras que tenían tanto los señores de Tlaxcala y Tlacopan eran por el dominio de pequeñas comunidades para así allegarse de recursos y de esclavos. El dominio del imperio azteca en su máximo esplendor llego hasta los pueblos de Centroamérica los cuales estaban ligados a ofrecer tributos y obedecer a los señores Aztecas.

En la Colonia se continuo dando estas aportaciones para ayudar a la Corona Real a mantener sus guerras o bien para la construcción de grandes iglesias y conventos tanto en España como en México, sus multas eran la muerte, decomiso de bienes o el encarcelamiento del infractor.

En 1823 en el México Independiente se expide el Reglamento de Distribución de Comisos, el cual se declaraba por un juez competente y su producto descontando los derechos fiscales causados y los que corresponden al juez por arancel, al promotor, escribano se dividia entre el denunciante y aprehensores.

Hasta 1893 con la Ley General del Timbre se establecen dos clases de responsabilidades a las que se les imponian infracciones simples e infracciones con responsabilidad criminal; las primeras se castigaban con sanciones administrativas y las segundas se consideraban delitos ya que había recurrido a este para cometer la infracción, a pesar de la fugacidad de la ley las autoridades hacendarias no podían frenar el alto indice de evasión fiscal.

En la época de la Independencia de México en 1810 cuando se inicia la lucha y hasta 1876 se puede hablar de una estabilidad base para la organización de un estado fuerte, central y autoritario.

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.

Con la llegada de los nuevos gobiernos revolucionarios se trató en principio, de establecer un gobierno fuerte, lo que fue logrado hasta 1928 al impedirse la nueva toma de posesión de Alvaro Obregón.

A partir de ese momento la administración fiscal empieza a tomar conciencia de la necesidad de instrumentar medios de control para aumentar la recaudación impositiva federal, en primer lugar, y posteriormente, tratar de abatir la defraudación fiscal.

Las convenciones nacionales fiscales instrumentaron una nueva ley en la cual determinaban la responsabilidad penal de los causantes de delitos consignados en el Código Fiscal y figuras delictivas en la que el elemento común era la intención dolosa de defraudar al fisco.

En el año de 1936 se promulgó la ley de justicia fiscal en la que se procuro armonizar la clasificación de las infracciones a las leyes fiscales, es decir se tomaba en cuenta la idea de infracción, no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin tutelar la manera completa de garantía del interés público.

El 30 de diciembre de 1947 aparece la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal la cual buscaba que el estado llevara en base a impuestos y contribuciones que iban a engrosar su patrimonio en una buena administración normal, dicha ley tuvo una vida fugaz pues solo estuvo vigente en 1948 y sin embargo la Secretaria de Hacienda no aplico dicha ley por la novedad de la misma y por no ser del todo comprendida por un gran número de causantes.

Las conductas típicas del delito de defraudación eran las siguientes:

- 1) Simular actos jurídicos por los cuales se hará la omisión total o parcial de pago de impuestos.
- 2) Declarar a las autoridades ingresos o utilidades menores o hacer deducciones falsas en las declaraciones que presentan al fisco.
- 3) No entregar a las autoridades fiscales en el plazo señalado las cantidades que fueron retenidas a los causantes.
- 4) No expedir los documentos necesarios para cubrir el impuesto (facturas).

5) Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

6) Resistirse a proporcionar a las autoridades datos necesarios para determinar su producto gravable o proporcionarla con falsedad.

7) Ocultar a las autoridades fiscales total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.

8) Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales datos necesarios para determinar los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

9) Ocultar de manera total o parcial a las autoridades fiscales el monto total de los ingresos gravados.

Dentro de esta ley se explicaban las figuras típicas del delito, el dolo, la reparación del daño, las personas responsables de la defraudación impositiva y en casos especiales el perdón fiscal.

En 1948 se reformó el Código Fiscal de la Federación y con fecha 30 de diciembre de ese año, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la adición de los artículos 241 a 283 en los que quedó comprendido el delito de defraudación fiscal.

Como no es el objetivo hacer una reseña 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 Código Fiscal de la Federación vigente establece que:

“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños y aprovechándose de errores (conducta falaz) omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtengan un beneficio indebido (disposición patrimonial) con perjuicio del fisco federal”.<sup>49</sup>

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

“Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido”.<sup>50</sup>

<sup>49</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibi., p. 111.

<sup>50</sup> Código Penal Federal. Ibi., p. 81.

Por otra parte 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. Por pertenecer el fraude al grupo de delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo y el abuso de confianza.

Dicho lo anterior podemos decir que la diferencia entre los conceptos de fraude y delito de fraude consiste en que el primero es mas general y se refiere no solamente a los casos de perjuicio patrimonial sino a los de cualquier clase de perjuicio y el segundo únicamente en aquellos casos en que alguien resulta gravemente perjudicado en sus intereses.

### 3.2 CASOS EN LOS QUE NO SE FORMULARA QUERELLA POR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

En nuestro sistema legal, se entiende por querella la petición que hace la parte ofendida para que se persiga un delito, si tal petición es exigida por la ley para que pueda ejercitarse la acción penal. La querella constituye auténticamente una limitación al Estado en su intervención punitiva, que queda condicionada a la petición del ofendido.

O bien que la querella es “como la denuncia, la relación de hechos constitutivos de delito, formulada ante el ministerio público por el ofendido o por su representante, pero expresando la voluntad de que se persiga. La querella es exigida a las secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Gobernación, para el ejercicio de la acción penal por delitos fiscales y migratorios, por los artículos 123 de la Ley General de Población y 43 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

En México donde priva el monopolio acusador del ministerio público, la querella es siempre requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal. Este requisito se plantea en el caso de los llamados “delitos privados” para cuya persecución predomina el interés privado sobre el público”.<sup>51</sup>

La acción penal es la base sustancial para todo procedimiento: en cambio la querella es un requisito para la procedencia de la acción penal en la persecución de ciertos hechos delictivos, y, como consecuencia, para saber la verdad legal y si sus autores son o no responsables. La querella es una facultad, o derecho, y nunca una obligación, que puede impedir o dar curso a la acción persecutoria, según sea la voluntad del titular del derecho o interés involucrado, pues depende de éste la posibilidad de la calificación que la acción tiene. La querella depende de la realización del hecho más la voluntad del titular ofendido. Esta manifestación de voluntad es libre y absoluta en razón de los criterios que han vuelto perseguibles sólo por querella ciertos hechos.

En síntesis la querella consiste:

- Una relación de hechos;
- Que esta relación sea hecha por la parte ofendida;
- Que se manifieste la queja: el deseo de que se persiga al autor del delito

---

<sup>51</sup> Arilla Bas Fernando. Procedimiento Penal en México, citado por Urbina Nanadyapa. Los delitos fiscales en el derecho positivo mexicano, Ed. Sicco, México 1997, p. 36.

Ahora bien, el sistema fiscal diseñado en México señala que si el Contribuyente cumple en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados, ya no se podrá imponer ninguna multa ni tampoco responsabilidad penal.

El delito fiscal que más llama la atención por su importancia es el de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que en su primer párrafo dispone lo siguiente:

“Art. 108. 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”.<sup>52</sup>

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

Se adiciona la figura de haber cometido la omisión provisional de alguna contribución; es decir, anteriormente el delito se configuraba al momento en que la omisión de la contribución se descubría en la declaración anual del ejercicio, ahora el mismo delito se puede cometer con la omisión parcial de algún pago provisional y que esta omisión sea descubierta por la autoridad fiscal dentro de la revisión del mismo ejercicio.

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

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

- a) Que engañe a las autoridades fiscales; y/o
- b) Que se aproveche de errores de las autoridades fiscales.

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

---

<sup>52</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., p. 111.



Para que se cometa el delito de defraudación fiscal, es necesario que se produzca alguno de los siguientes resultados, o ambos:

- a) Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- b) Que se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no precisa qué se entiende por obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en qué casos se presenta esta situación.

Sin embargo, el artículo 76, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sí señala con claridad en qué casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Este numeral 76, en su penúltimo párrafo, dispone lo siguiente:

“También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido”.<sup>53</sup>

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

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

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

---

<sup>53</sup> Ibid., p. 84.

como también de realizar acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda.

Dado que el tipo legal de defraudación fiscal señala como resultado la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, se entiende que el resultado se da en el momento en que se consuma el perjuicio para la Fisco Federal. Dicho momento se puede ver desde una doble perspectiva:

- a) Desde el momento en que se venció el término para el Contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales, o
- b) Desde el momento en que el Fisco puede hacer exigible el cumplimiento de la obligación de pago.

El momento de producirse el resultado material no significa que con su producción se dé el resultado típico, pues el mismo tipo de defraudación fiscal prevé una excepción a la persecución del delito, y por tanto a la aplicación de la sanción penal, cuando establece en el penúltimo párrafo del Art. 108 lo siguiente:

“Art. 108.- No se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el ministerio público federal formule conclusiones y surtirá efectos de las personas a que la misma se refiere.

El último párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

Para los fines de éste artículo se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.<sup>54</sup>

Entonces pues, si una persona que originalmente encuadró su conducta en la comisión del delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación,

<sup>54</sup> Ibid., pp. 111-112.

posteriormente, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, entera espontáneamente la contribución omitida o el beneficio indebido obtenido, junto con sus recargos, en este caso no se formulará la querrela correspondiente.

Lo anterior es así, porque al pagarse en forma espontánea la contribución omitida o el beneficio indebido obtenido originalmente, junto con sus recargos, desaparece por completo la comisión del delito de defraudación fiscal.

En el caso que se examina, no sólo no se formulará la querrela respectiva por la comisión del delito de defraudación fiscal, sino que además, ni siquiera se impondrá multa, atento al contenido del primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que dispone lo siguiente:

“Art. 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales....”<sup>55</sup>

Entonces pues, si cuando se paga en forma espontánea la contribución omitida o el beneficio indebido obtenido originalmente, junto con sus recargos, atento al contenido del primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, no procede la imposición de multas, con mayor razón no debe formularse querrela por la posible comisión del delito de defraudación fiscal, esto último atento al contenido del penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Esta excepción a la persecución penal se puede ver desde diferentes ángulos:

- a) Como una excusa abolutoria en la que se perdona al contribuyente por arrepentimiento.
- b) Como una condición objetiva de punibilidad en que, para poder sancionar penalmente al Contribuyente, éste no haya enterado en forma espontánea el pago debido.
- c) Como un requisito de procedibilidad, consistente en que para que sea procedente la querrela y se puede ejercitar la acción penal, se requiere que el Contribuyente no haya cubierto espontáneamente la cantidad omitida.

En el caso de que la Secretaría de Hacienda ejerciera esa facultad discrecional y elevara la petición al juzgador, este tendría que basarse antes de emitir su resolución en los artículos 298, fracción. II y III y segundo párrafo del 300, 301, 302, 303 y 304 del Código Federal de Procedimientos Penales.

---

<sup>55</sup> Ibid., p. 81.

La realidad, es que en la practica, actualmente el Fisco Federal, no esta otorgando el perdón, aun cuando se cumpla con los citados requisitos y como es facultad discrecional, quede a su libre arbitrio.

### 3.3 CASOS EN LOS QUE SI SE FORMULARA QUERRELLA POR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

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

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

En este caso el Ministerio Público deberá proceder como lo indica el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República que dice: "Cuando el Ministerio Público Federal tenga conocimiento por si o por conducto de sus auxiliares, de la probable comisión de un delito cuya persecución depende de querrela o de cualquier otro acto equivalente, que deba formular alguna autoridad lo comunicará por escrito y de inmediato a la autoridad legítima para presentar la querrela y cumplir el requisito equivalente a fin de que resuelvan con el debido conocimiento de los hechos, lo que a sus facultades o atribuciones corresponda. Las autoridades harán saber por escrito al Ministerio Público Federal, la determinación que adopten. En caso de que, conforme a lo que autoriza el artículo 16 Constitucional, el Ministerio Público Federal o sus auxiliares tenga a su disposición, así lo harán saber a las autoridades legítimas para formular querrela o cumplir el requisito equivalente, y éstas deberán comunicar por escrito la determinación que adopten, en el lapso de 24 horas".<sup>56</sup>

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

Únicamente puede formularse la querrela, en los delitos en que la Ley expresamente ordena que serán perseguidos en el ámbito punitivo, a petición de la persona agraviada, previstos por el Art. 92 Fracc. I del CFF que se refieren a los delitos previstos en los Arts. 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado, es decir en aquéllos delitos que no se persiguen de oficio.

---

<sup>56</sup> Instituto de Investigación Jurídica, Diccionario Jurídico Mexicano T 1, citado por Salas González Raúl, Los delitos fiscales, Ed. Pérez Nieto, México 1995, p.75.

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

- a) Que se haya elaborado un sistema o maquinación con el deliberado propósito de defraudar al fisco federal.
- b) Que como resultado de este sistema, el contribuyente, sus accionistas, socios y/o coparticipes perciban un beneficio económico indebido y como consecuencia de ello se haya causado un perjuicio al fisco federal.
- c) Que no de lugar a dudas respecto a la realización del acto delictivo en perjuicio al fisco.

En el caso de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la autoridad fiscal, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, y posterior a ello, pero antes de que se le notifique la resolución determinante del crédito fiscal, el contribuyente paga la contribución omitida o el beneficio indebido obtenido originalmente, en este caso podrá aplicársele la multa prevista en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, aparte de que aún después del pago efectuado, las autoridades fiscales podrán formular la querrela correspondiente por la posible comisión del delito de defraudación fiscal.

“Art. 76.- I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió”.<sup>57</sup>

Se aclara que cuando un contribuyente, durante el desarrollo de una visita domiciliaria o de una revisión de gabinete, decide “corregir su situación fiscal”, mediante la presentación de la respectiva forma de corrección, este pago que efectúe el contribuyente no será espontáneo, ya que fue la autoridad fiscal la que descubrió la omisión o el perjuicio, precisamente a través de la práctica de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete, o por lo menos habrá mediado requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo que dicho pago no será espontáneo, pudiendo la SHCP formular querrela si así lo decide, pues la forma de corrección de la situación fiscal, en lugar de que desaparezca al delito, por el contrario, constituirá prueba plena de su comisión, por lo que la “corrección de la situación fiscal” durante las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete, no es tan benéfica, ni tan inofensiva como parece a simple vista, pues en el caso de que así lo decida la autoridad fiscal, puede ser la puntilla que hunda al contribuyente acusado de defraudación fiscal.

<sup>57</sup> Código Fiscal de la Federación, Ibid., p. 84.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Cuando el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años, para conceder la libertad provisional. El monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, 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.”

Ahora bien, si en la presentación de la querrela no se determina el perjuicio económico a cargo del contribuyente por imposibilidad en su determinación, solamente por el delito de defraudación fiscal se aplican los artículos 108, tercer párrafo, y 104, fracción IV, respectivamente, del CFF que dicen:

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

-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 cuenten con él.

La presentación de la querrela en los delitos descritos en el CFF y en las demás leyes fiscales es una parte necesaria para cumplir con la garantía de legalidad y, por ende, no pueden prescindirse esos presupuestos legalmente indispensables para el inicio del ejercicio de la acción penal, ya que entonces se estaría violando flagrantemente la Constitución.

En la presentación de la querrela por delitos de naturaleza tributaria deben cumplirse los requisitos de procedibilidad y que son:

A) Debe ser presentada por la autoridad competente, en este caso la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría de Investigaciones de la SHCP, como parte ofendida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92, fracción I del CFF para los delitos de asimilación al contrabando, defraudación fiscal, asimilación a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes, delitos relacionados por sistemas contables, destrucción de libros, determinación de pérdidas con falsedad, delitos de depositarios o interventores, delitos relacionados con las visitas, embargos o revisión de mercancías sin mandamiento de autoridad y delitos por actos jurídicos con dinero o bienes productos de actividades ilícitas.

B) Debe existir una relación de los hechos considerados como delictuosos, que a juicio de la parte ofendida integran el acto u omisión que sanciona la ley penal.

C) Debe manifestarse la queja, es decir el deseo de que se persiga al autor del delito. Esta situación es una política iniciada por la administración pública pasada, y continua en la actual de abatir la evasión y defraudación fiscal mediante el seguimiento de las causas penales en contra de quienes se detecte la ilicitud en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para determinar la pena aplicable al delito de defraudación fiscal, se estará a las siguientes dos reglas:

a) Si se trata de una defraudación fiscal cometida al efectuarse el pago definitivo o del ejercicio, se tomara en cuenta el monto de todas las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones, y solo se aplicara al delincente una pena, concretamente la aplicable dependiendo del monto de todas las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio.

b) En cambio, si se trata de una defraudación fiscal cometida al efectuarse un pago provisional, se tomara en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en ese pago provisional, y se aplicara al delincente las penas que correspondan por cada pago provisional del ejercicio en que se cometa este delito. Así, si revisados los pagos provisionales de un contribuyente se conoce que el mismo cometió defraudación fiscal en tres de ellos, legalmente se considerará que tres veces ha cometido tal delito, por lo que se le impondrán tres penas, cada una de ellas dependiendo del monto defraudado en cada pago provisional.

Como se ve, una equivocada decisión fiscal o contable puede complicar exageradamente la existencia de los contribuyentes, por lo que hoy más que nunca, la asesoría fiscal legal resulta estrictamente indispensable, pero sobre todo en forma preventiva, pues "mas vale prevenir que lamentar".

El artículo 108, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, texto vigente a partir del 1º de enero de 1999, dispone lo siguiente.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

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



II) Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

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

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

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

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad<sup>58</sup>.

Aquí nace la figura de delito calificado, por el que podemos entender que:

“Se pueden entender aquellas situaciones que, previstas en la ley penal y conocidas bajo la denominación de circunstancias calificativas o circunstancias agravantes, suponen un incremento de la punibilidad prevista por el legislador, generando, por lo mismo, nuevos tipos delictivos que resultan más agravados que los estimados básicos.

El CFF reconoce únicamente la prescripción como el único medio de extinguir la responsabilidad penal, y se da por el simple transcurso del tiempo, así encontramos la siguiente definición “la prescripción es un modo de extinguir la responsabilidad penal por el simple transcurso del tiempo. Su plazo empieza a correr desde que se cometió el delito, que para estos efectos se considera en todas sus modalidades”.

<sup>58</sup> Ibid., p. 111.

Ahora bien, es importante hacer notar la diferencia que existe entre la prescripción de la acción penal; es decir la pérdida del Derecho que tiene el Estado para perseguir a una persona por la comisión de un delito y la prescripción de la sanción, que es la pérdida del Derecho, que tiene el Estado, para castigar a una persona por la comisión de un delito.

La regla para determinar el plazo en que empieza a correr la prescripción de la acción penal para los delitos de querrela, la establece en forma expresa el Art. 100 del CFF:

“Art. 100.- La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que las autoridades fiscales tengan conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal en materia federal”.<sup>59</sup>

Aquí se contienen dos hipótesis:

La primera hipótesis que establece el CFF para la operancia de la prescripción, es en realidad una regla específica que señala que si la autoridad fiscal toma conocimiento de la comisión del delito y del delincuente, a partir de ese momento tendrá solamente tres años para poder ejercitar la acción penal.

La segunda hipótesis establece que el término para que prescriba la acción es de cinco años si las autoridades fiscales no tienen conocimiento (del delito y del delincuente). Esta disposición implica la seguridad jurídica para el Contribuyente de que el tiempo máximo que tiene el iuspuniendi para ejercitar la acción penal es de cinco años a partir de que se ha cometido el hecho típico.

---

<sup>59</sup> Ibid., p. 106.

### 3.4 DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA.

La asimilación no es definida por el derecho, pero da la idea de equiparar una cosa, ser semejante una cosa a otra, parecer o asemejarse a la figura equiparada y sancionada de la misma manera que la defraudación fiscal; esto es “que exista la intención delictuosa de causar perjuicio al fisco federal mediante la omisión del pago de impuestos y que no exista permiso de la autoridad en los casos en que éste debe otorgarse”.

La defraudación fiscal equiparada, constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal, esto es, no puede darse dos conductas diversas con un solo resultado. Si existe un solo resultado, no importa los medios de realización de la conducta delictiva, ya que el delito por el que se deberá proceder penalmente en contra del presunto responsable es solamente uno y no se puede hablar de dos o más delitos cuando existe un solo resultado típico

Estos ilícitos contienen una nítida referencia a los engaños o aprovechamientos de errores como elementos en su consumación. De esta forma, si en otros ilícitos está presente algún tipo de maniobra, engaño o maquinación, ello sólo vendrá a significar un elemento de calificación o agravamiento de la conducta delictiva del sujeto.

La norma fiscal tipifica también otros delitos como asimilables al delito de “Defraudación Fiscal”. En todos estos casos se asocia al ilícito la omisión en el pago de contribuciones y/o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Asimismo, en las figuras delictivas asimiladas a la “defraudación fiscal”, se incluyen uno o varios elementos que reflejarán en la conducta infractora el uso de falsedades o maniobras tendientes a lograr la omisión o el beneficio indebido propios de estas hipótesis de delitos.

Las penalidades impuestas por la comisión del ilícito denominado defraudación fiscal equiparada, se sancionan con la misma penalidad de aquélla, en sus cuatro variantes, debiéndose comprobar debidamente el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad de los inculcados. Son delitos autónomos y que la mecánica de la acción o de la omisión es diferente en la comisión de la defraudación fiscal; asimismo, el resultado que se produce debe ser diferente del obtenido por el primero de éstos.

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

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

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

En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios, o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el 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 seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior”.<sup>60</sup>

## ANALISIS DE LA FRACC. I

El primer párrafo del artículo 109 del CFF contempla varias conductas delictivas en el mismo apartado:

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 acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

La conducta en este ilícito es la siguiente:

- Que el contribuyente infractor consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas.
- Que dicho contribuyente declare ingresos menores a los realmente obtenidos. o
- Declare ingresos acumulables menores a los determinados conforme a las leyes.

Una declaración fiscal es el documento oficial mediante el cual un contribuyente está obligado a presentar a la autoridad fiscal el resultado final de los ejercicios fiscales o mensuales a que se encuentra obligado por mandato de ley en los términos que está establece

<sup>60</sup> Ibid., p. 112.

El artículo 31 del CFF establece que las declaraciones deben presentarse en las formas aprobadas al efecto por la SHCP, debiendo proporcionar número de ejemplares, datos, informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran, además de anotar debidamente los datos necesarios que permitan la identificación del contribuyente.

Así la declaración toma el rango de ser un elemento probatorio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que la omisión del delito se probará al momento en que la autoridad hacendaria verifique la exactitud de la declaración y encuentre datos o elementos que demuestren que se hizo en forma que se define como alejada de la realidad, falaz, ilegal, adulterada, con el propósito de obtener un lucro indebido.

Pero en muchas ocasiones a través de deducciones falsas hechas por el contribuyente para reducir la base gravable que se toma para el cálculo del impuesto a pagar por el contribuyente, lo cual es configurativo del fraude, ya que está hecha de manera maliciosa en perjuicio del fisco federal.

Una deducción fiscal es aquella partida que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se paga el impuesto. Aquí deben distinguirse las deducciones falsas, que son las que motivan la comisión de un ilícito, como pueden ser el uso de facturas apócrifas, de empresas y gastos inexistentes a los que no se tiene derecho y se utilizan a sabiendas de cometer un delito.

Esta situación debe distinguirse claramente de los casos en que no se reúnen los requisitos establecidos en el artículo 24 de la LISR para las personas morales y las establecidas en cada capítulo para las personas físicas, ya que las deducciones que dan lugar a una sanción administrativa deben mantenerse en la esfera administrativa, pues no se ubica en la esfera de ilicitud.

Estas deducciones falsas deben haberse realizado en forma dolosa, dañina, maliciosa, con la intención y voluntad de producir el resultado similar al cuerpo delictivo de la defraudación fiscal: el de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. Es decir, encontramos nuevamente el elemento intencional a producir el resultado antijurídico y punible.

La falsedad en dichas deducciones puede demostrarse por medio de documentos falsos, apócrifos, inexistentes, como sería el caso de crear empresas o personas ficticias, las que supuestamente estarían facturando operaciones inexistentes: esta situación demostrará el dolo en la conducta, ya que estaríamos frente a una serie de maquinaciones para inducir a error a la autoridad fiscal.

La situación anterior es la más común cuando se habla de fraude fiscal: facturar a empresas que sólo existen en papel o a personas que no ostentan cargos en la empresa: por ejemplo, hacer, pasar a

conserjes o secretarias como directivos o accionistas con el propósito de triangular ingresos es decir, pagar a estos supuestos directivos con cheques, los que se endosan a otra cuenta de los verdaderos accionistas de la empresa, lo que significa que el dinero que sale de una cuenta llega a otra de la misma empresa por medio de personas inexistentes, en este caso estamos frente a deducciones falsas.

Las deducciones falsas en caso de poderse demostrar plenamente por la autoridad fiscal, implican la conducta delictiva más seria que pueda imaginarse contribuyente alguno, ya que el tipo penal se adecua a plenitud y es difícil de desvirtuar por la defensa; por desgracia es una práctica común en México entre muchos empresarios; los que sólo presentan comprobantes, sean éstos reales o no y los que muchas de las veces no se encuentran amparados con documentación verdadera, esto los lleva a la comisión del delito por este concepto.

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 por ingresos. Si tratamos de entender lo que el legislador quiso considerar 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 ésta, en término realista, no incrementa la riqueza del contribuyente, pero se tiene la obligación de considerarse como base de cálculo del impuesto. Aún 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 que solamente quienes tengan ingresos por dividendos, honorarios o servicios personales independientes y actividades empresariales.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta 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, sería conveniente que se establezca una generalidad en cuanto éste 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 las personas 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?.

Debido a que en este apartado no se ubican a las personas que tengan ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, que es como deberían quedar todos los burócratas, incluidos los que laboren en la SHCP, sin excepción; por esta razón, esta es una clásica

ley privativa, no importa que se llegue a aducir que la generalidad de la ley es para quienes se coloquen dentro del supuesto que marca la ley; la privacidad legislativa señala al infractor, a quien percibe ingresos como persona física, excluyendo a otras personas físicas que se dediquen a otras actividades, pero que están en igualdad legal a los que sí son sancionados.

## ANALISIS DE LA FRACC. 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, el tercero, de su impuesto. La retención o recaudación se hace a través de un documento público (declaración), en que se conste que se hizo por cuenta de un tercero.

En la ley no se contempla los casos en que por error u olvido no hubiese hecho la recaudación, pues el sólo hecho de no enterarla se está 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 quién sería 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 realizó la retención.

Así pues, se pudieran dar los siguientes supuestos:

a) Si el retenedor o la persona obligada no recauda las contribuciones a cargo de los contribuyentes, no retiene ni recauda cantidad alguna por concepto de contribuciones, y no podrá configurarse el delito fiscal.

b) Si el retenedor o la persona obligada si recauda las contribuciones a cargo de los contribuyentes, y no lo entrega o entera a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado, entonces si se configura la comisión del delito fiscal.

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación de pago de la prestación fiscal. Es así como se tiene que son responsables solidarios las personas distintas del sujetos generador del impuesto. Esto queda legalmente constituido en el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

### ANALISIS DE LA FRACC. III

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 periodo 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 verá ambos llevan la prioridad de encauzar el desarrollo de ciertas actividades económicas y una mejor redistribución del ingreso.

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

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

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

El hecho delictivo se da cuando algún 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 encuentra en dicha situación.

### ANALISIS DE LA FRACC. IV

Simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. Sin embargo, debe distinguirse únicamente como tipo delictivo, la simulación de uno o más actos o contratos que traigan como consecuencia un beneficio indebido en contra del multicitado fisco, aun y cuando no se haya realizado con el propósito de la obtención de dicho beneficio.

Es decir, puede darse el caso que el beneficio se obtenga de manera indirecta, sin ser buscado por el contribuyente, situación que por sí misma debe ser excluyente de cualquier sanción de tipo penal, puesto que no existe intención de realizar la conducta delictiva.



Es así como nacieron las llamadas planeaciones fiscales, pero debe entenderse como auténtica 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 una planeación fiscal con el fin de no pagar los impuestos correspondiente, estamos ante un delito de defraudación fiscal, pues se apoyan en simulaciones con el objeto de omitir pago tributarios.

## ANALISIS DE LA FRACC. V

Quienes omitan la presentación, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, es el último de los delitos que se asimilan al de defraudación fiscal. Para acreditar el hecho delictivo que enmarca ésta fracción se deben de dar una serie de circunstancias. La primera que la no presentación se de por omisión, ya sea de manera directa o subsidiaria. Esta no se lleve a cabo dentro de los seis meses siguientes, contados a partir del día siguiente hábil del cual se venció el plazo para la presentación de la declaración. Cabe hacer mención que sólo 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 ésta manera lo marca el citado precepto, es decir, sino existe contribución a pagar, o es resultado en 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 cálculo 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 encuentra 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 práctica, 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 qué 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 éste no cuenta con controles que le permitan 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 resarción del daño causado al fisco, y, sólo en caso de reincidencia, se castigue de manera penal y corporal.

Concluyendo es necesario observar las siguientes recomendaciones para no incurrir en la comisión de un delito fiscal:

- 1) Estar al pendiente de que se entreguen todas las declaraciones periódicas que legalmente se exigen.
- 2) Entregar al empleado o al Contador Público independiente el dinero para el pago de las contribuciones con cheque certificado a favor de la Tesorería de la Federación; y
- 3) Recabar de inmediato, del empleado o del Contador Público independiente, una copia sellada de la declaración presentada, en la que aparezca el pago efectuado.

Es por eso que cuando exista duda de si nuestro empleado o Contador Público independiente este o no presentando los pagos de impuestos los cuales debemos enterar, es conveniente sustituirlos pues estamos en peligro de incurrir en la comisión de un delito que es equiparable a la defraudación fiscal.

Tanto los empleados como el Contador Público independiente puede ser considerados como responsables de la comisión de este delito fiscal, y verse envueltos en problemas penales, si su actuación es conjuntamente con el contribuyente para la realización de este delito, por lo tanto no es conveniente aceptar ser empleado del contribuyente que no tenga la intención de manejar sus cuestiones contables y fiscales con claridad y legalidad y si después de asumido el carácter de asesor fiscal externo de un contribuyente, se detectan anomalías, ese será el momento preciso para renunciar a dicho cargo.

El último párrafo del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

“Art. 109.- No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entra espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales”.<sup>61</sup>

Lo anterior es aplicable a todos los delitos fiscales previstos en las cinco fracciones del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>61</sup> Ibid., p. 112.

FALTA PAGINA

No. 89

## CAPÍTULO IV.

### CONTRABANDO.

#### 4.1 ANTECEDENTES HISTORICOS.

En la antigüedad la palabra contrabando indicaba lo que se realizaba contra un bando, o contra su propio bando.

“Voz española compuesta de una preposición y un nombre, que proviene del latín, *contra*, que significa frente a, *contra*; y del francés *ban*, que pasó al italiano como *bando*, edicto solemne. En el español antiguo significó la contravención de alguna cosa que era prohibida por bando publicado a voz de pregonero, en los lugares o sitios destinados para hacer público, lo que el príncipe quería que se observe o no se ejecute”.<sup>66</sup>

La idea del contrabando surge en toda sociedad antigua en la que el soberano se reserva para sí el aprovechamiento de los beneficios en el manejo de las relaciones comerciales con otras naciones, y afin a la naturaleza humana, se da la existencia de súbditos que tratan de evadir las disposiciones legales que regulan el tráfico comercial, para obtener un beneficio económico en su provecho particular.

Desde la invención del dinero por los fenicios hasta el establecimiento de la moneda como medio de cambio en las civilizaciones egipcia, griega y romana, surgen los medios en que los súbditos o ciudadanos burlan o tratan de burlar el control de la actividad económica por parte del Estado, así nace el contrabando.

En la antigua Roma se empiezan a definir con claridad estas conductas, ya que:

En el cobro de los impuestos indirectos se encuentra igualmente la aplicación generalizada de la confiscación o decomiso. Así, el fraude cometido en relación con el impuesto denominado *portorium* daba lugar a la confiscación de las mercancías objeto de ese impuesto, el cual tenía un triple aspecto: de impuesto aduanal, porque se exigía a la entrada y salida del imperio o de las provincias que le componían de peaje o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de alcabala o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella.

---

<sup>66</sup> Méndez Silva Ricardo, Diccionario Jurídico Mexicano, citado por Urbina Nanadayapa, Los delitos fiscales en el derecho positivo mexicano, Ed. Sicco, México 1997, p.133.

Se confiscaban también las mercancías que estaba prohibido exportar. Todos los objetos decomisados se vendían en subasta pública, pudiendo el antiguo propietario readquirirlos en ella.

Además de los fraudes que consistían en la ocultación de mercancías ante la estación u oficina del portorium, existía un contrabando ejercido a mano armada, el que se reprimía por las armas, estableciendo pequeñas fortalezas y puestos militares en algunas regiones fronterizas.

En la Edad Media se regula de igual forma el comercio interior y exterior:

En las Siete Partidas, monumental obra legislativa llevada a cabo por Alfonso X el Sabio durante los años de 1256 a 1265, se encuentran abundantes disposiciones sobre sanciones en materia fiscal. En la quinta partida, título VII, Ley V, se establece el portazgo, impuesto fijado a todas las mercancías que trajeren a vender o sacaren del reino, ordenando que si los mercaderes encubrieren algunas cosas de cuantas trajeren o llevaren, las perderían, esto es, serían confiscadas en favor del fisco real. La Ley VI de dicho título señala la propia pena para los que, con objeto de evadir el portazgo, anduvieren descaminados, es decir, fuera de los caminos en que se cobraba el gravamen.

En Francia, en época más reciente, se reprimía al contrabando, en el Imperio Napoleónico el combate a este delito fue utilizado como instrumento de guerra en contra de Albión, al expresar. En 1810 se crearon cortes aduaneras que eran verdaderos tribunales especiales. Las penas que aplicaban consistían en trabajos forzados, por lo menos durante diez años y con marca infamante; pena de muerte para los casos más graves; confiscación y quema de mercancías, este tipo de sanción se explicaba por la guerra de vida o muerte que sostuvo Napoleón en contra de Inglaterra, y como táctica bélica el gran Corso decretó el bloqueo continental para ahogar económicamente a Albión, pero este bloqueo no pudo llevarse a cabo con efectividad, precisamente por la acción del contrabando, veloces fragatas inglesas burlaron dicho bloqueo llevando mercancías de importación prohibida al continente y produjeron en su momento el rompimiento de la alianza de Francia con Suecia y Rusia, acontecimiento que marca el fin del Imperio Napoleónico, ya que uno de los motivos que impulsó la invasión a Rusia, fue precisamente castigar a ese país por no haber respetado el bloqueo comercial continental, esta invasión marcó la primera gran derrota de un ejército considerado hasta entonces invencible.

A partir del descubrimiento de América, España, mediante la Bula Alejandrina, expedida por el Papa Alejandro VI obtuvo el derecho exclusivo para comerciar con las nuevas tierras; de ella se derivaron una serie de medidas e efecto de mantener el dominio político y comercial, como el sistema de flotas que en número de dos al año, se enviaban a América, lo que trajo como consecuencia que barcos franceses, ingleses y holandeses introducían fácilmente sus mercancías de contrabando, durante los largos periodos en que no aparecían los barcos españoles.

En Argentina, el contrabando se vincula a la época de la colonia, considerándose que en cierto modo este comercio clandestino contribuyó al adelanto de las colonias del Río de la Plata. Bajo el monopolio español, este comercio prohibido se realizaba con los países de ultramar,

especialmente después del y bajo el pretexto de proveer géneros y vestidos a los negros que se transportaba, se introdujeron grandes cantidades de telas, de modo tal que más que esclavos parecían comerciantes orientales.

En el año de 1865 se dicta la ley número 105, que castigaba el fraude y el contrabando sin establecer pena corporal. Y recién al año siguiente, es decir, el 7 de octubre de 1866, mediante la ley número 161 se establece que “todas las personas que intervinieren en la conducción de mercaderías de contrabando serán condenadas a cumplir una prisión de 50 días o a pagar una multa, debiendo ser detenidas durante el juicio, a menos que pidan soltura bajo fianza.

En el derecho mexicano se legisló el control del tributo por los señores aztecas y después de la *conquista española, en beneficio de la Corona. Esta ejerció un monopolio en el control y la industria, aspectos regulados por el cobro del impuesto llamado de “almojarifazgo”, que era el derecho de introducción y salida de mercancías que iban de la casa de contratación de Sevilla al puerto de Veracruz. Dichas tasas eran bastante elevadas ya que se cobraba 5% para Sevilla y 10% para las Indias sobre el valor total de las mercancías.*

La falta de registro de las mercancías que iban o venían de las Indias, aun cuando no se hubiera hecho descarga en tierra, se castigaba con la confiscación de todos los efectos, aplicándose al juez una sexta parte; de lo restante correspondía un tercio al denunciante y el resto a la real hacienda. La confiscación abarcaba al navío que llegara a las Indias sin llevar registro legítimo.

Pero el elemento subjetivo que motiva la codificación de este delito, se compone de dos elementos, el primero de ellos es el control del Estado para regular el tráfico de mercancías extranjeras a los aranceles y cuotas que el mismo fije, y el segundo es el deseo innato del ser humano de poseer productos o mercancías no hechas en el país o que se consiguen más baratas por medio del contrabando.

Así, el contrabandista se dedicará a pasar mercancías de importación prohibida, sean éstas sedas o telas de Flandes, loza de los Países Bajos, armas de fuego de fabricación inglesa, vinos franceses, estos productos eran típicos del contrabando en la época virreinal.

El contrabando se encuentra íntimamente ligado con el comercio exterior: dependiendo de los tipos de mercancía y necesidades de cada país, se acrecenta la importación y exportación, la cual, no siempre es permitida por el Estado importador, generándose la aparición de esta figura.

En nuestro país, en los primeros años de este siglo, más de la mitad de nuestras exportaciones estaban formadas por oro, plata y otros minerales ya que la industria extractiva ocupaba un lugar muy destacado dentro de la economía del país, en tanto que las importaciones se componían de

productos agrícolas y manufacturados con los cuales se cubrían las deficiencias de la producción nacional como por ejemplo en maíz, jabón, pastas alimenticias y sal o se satisfacían necesidades superfluas, tales como objetos suntuarios (telas de seda o muebles de lujo).

En las últimas décadas, México ha diversificado el número de mercancías que ofrece en los mercados internacionales y también el de países a los que vende sus productos. En esta forma se ha logrado reducir el riesgo que representa para los ingresos por concepto de exportaciones, la dependencia de un solo producto y de un solo país comprador.

El contrabando de mercancías lícitas provoca graves consecuencias, pues fomenta la corrupción e inmoralidad en una parte de la administración pública, el ejemplo más claro que existe en México se encuentra en el barrio de Tepito, donde a plena luz del día, a escasas cinco cuadras de Palacio Nacional existía y aún existe un mercado de artículos de importación, sin que entreguen facturas o notas de venta, es decir, son mercancías de contrabando.

Esta situación no sólo es permitida sino que es aprobada y fomentada por las autoridades aduanales, policíacas y administrativas en pirámide de corrupción, y estas son las conductas que más duelen al contribuyente cumplido. Si la autoridad no sólo hace mofa y escarnio de la ley, sino que medra gracias a este incumplimiento, ¿cuál es su autoridad moral para exigir el cumplimiento a las leyes aduanera y fiscal?

El problema tiene raíces profundas que van desde la colonia hasta nuestros días, el contubernio y desidia para combatir el delito de contrabando, que además de lesionar la planta productiva del país da lugar a la existencia de una competencia desleal por parte de los "fayuqueros", nombre típico con el que son conocidos los contrabandistas, en contra del comercio establecido y cautivo fiscalmente hablando, provoca una desviación de la moral entre la administración pública y los contribuyentes, al legalizar una actividad ilegal que perjudica a estos últimos y a la planta productiva del país.

De manera genérica, y dejando "las puertas abiertas" a la comprensión de diversos aspectos del contrabando, consideremos que es: Todo acto u omisión realizado o dejado de realizar por una persona, física o ideal, en nombre propio o por otra, que trate de producir o produzca efectivamente la no intervención de la autoridad aduanera o que ésta intervenga defectuosamente o en forma incompleta y que tenga por fin la ejecución de operaciones en contra de las pertinentes disposiciones legales aduaneras, con el objeto de obtener un beneficio propio.

#### 4.2. CASOS EN LOS QUE NO SE FORMULARA QUERRELLA POR EL DELITO DE CONTRABANDO.

Por sobreseimiento se trata de indicar "otorgamiento del perdón", pues fácil es expresar que si para la persecución de ciertos delitos se establece el requisito de procedibilidad de la querrela, cabe la procedencia del instituto del perdón. El sobreseimiento impide el juicio de fondo, sea porque trunca el procedimiento o porque admite el impedimento en cuestión previa y a la hora de sentenciar.

La solicitud de sobreseimiento consagrada en el Código Fiscal, es ajena a los lineamientos de la doctrina y del Derecho Penal contemporáneo, pues mediante la amenaza de la pena, que puede sustituirse por pago, no se persigue la readaptación del procesado sino únicamente el pago de las prestaciones omitidas mediante el evento delictivo. En otras palabras, se recurre al Derecho Penal como instrumento para obtener una satisfacción económica.

El artículo 9 del "Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el que se consigna, entre las facultades de la Procuraduría Fiscal de la Federación el otorgar el perdón en los hechos delictuosos en que resulta ofendida la Secretaría".

La ley expresa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicitará el sobreseimiento. El indicado para solicitarla, es el Procurador Fiscal de la Federación, como titular de la Procuraduría Fiscal de la Federación, como titular de la Procuraduría Fiscal, según lo dispuesto en la fracción XXI del artículo 9 del Reglamento Interior de la S.H. y C.P., la cual otorga competencia para representar a la "Secretaría en los procesos penales relativos a hechos delictuosos en que resulte ofendida..." Dicha solicitud debe presentarse ante el Ministerio Público Federal, pues la Secretaría de Hacienda, a través de el Procurador Fiscal carece de facultad de perseguir los delitos, le resulta imposible poner en movimiento el órgano jurisdiccional, en cuanto la potestad está reservada al Ministerio Público.

El Ministerio Público, una vez que tiene la solicitud de la Secretaría de Hacienda, actuará ante el Juez, según lo dispuesto por el C.F.F.

Desistimiento y sobreseimiento, desde el punto de vista práctico resulta lo mismo, pues ya se tenga por sobreseído el proceso, o por desistido el Ministerio Público de la acción procesal penal, se presentan los mismos efectos: se extingue el proceso penal, sin resolverse sobre el fondo del asunto, y el inculpado queda en libertad absoluta (Si gozaba de libertad caucional, ésta desaparece extinguiéndose la garantía otorgada); si se encuentra privado provisionalmente de la libertad, queda libre por ya no existir proceso por continuar.



Los efectos que provoca el otorgamiento del perdón del ofendido en el procedimiento seguido por el delito de contrabando son como ya lo hemos visto, la de sobreseer el procedimiento, ocasionando por consecuencia la suspensión de éste y el liberamiento del inculcado. Este sobreseimiento consecuencia de la querrela queda determinado en el Art. 92 del Código Fiscal de la Federación, en donde se indica que la única autoridad que posee la facultad de otorgar el perdón por la comisión de este delito, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sólo puede expresarlo cuando:

a) Los sujetos que se encuentren en proceso paguen las contribuciones evadidas por concepto de introducción o exportación de mercancías que se encuentren sujetas al pago de un gravamen para poder ser consideradas éstas como lícitas dentro del comercio.

b) Que los sujetos garanticen a satisfacción de la propia Secretaría los créditos fiscales adeudados.

Ahora bien, habiéndose sido expresado el perdón del ofendido formalmente se realizará éste de acuerdo a lo indicado por los Arts. Del 298 al 304 del Código Federal de Procedimientos Penales.

De esta manera y siguiendo los lineamientos establecidos en estos artículos, el sobreseimiento se tramitará mediante incidente por separado (siguiendo en este caso reglas especiales para incidentes) y surtirá los efectos de sentencia absolutoria y una vez ejecutoriada tendrá el valor de cosa juzgada.

De tal situación podemos desprender como ciertos la presencia de 3 elementos para que el ofendido pueda manifestar su perdón y estos son:

- 1) Que el delito sea perseguible por querrela.
- 2) Que este perdón se presente en cualquier fase del proceso pero con la condición de que sea hasta antes de que el M.P. Federal formule y presente sus conclusiones.
- 3) Que este perdón se presente por la persona legalmente legitimado para ello.

Finalmente el otorgamiento del perdón dado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el caso del delito de contrabando, no lleva más que a:

- 1) Recuperar por concepto de importación el total del monto de los impuestos evadidos.

2) Recuperar parte o total de los impuestos fiscales omitidos por concepto de exportación cuando se trate de mercancías lícitas o cuando sean mercancías en donde se omitió solicitar el permiso correspondiente.

3) Recuperar (en caso de que no se hubieren requisado) las mercancías objeto del contrabando, cuando éstas sean consideradas como prohibidas dentro del comercio nacional.

El obtener parte o total de los impuestos evadidos, constituye para la Secretaría recuperar económicamente la transacción monetaria que debió de hacerse ante su presencia, toda vez que su interés directo como regulador del renglón fiscal y comercial debe prevalecer a cualquier tipo de actividad o transacción económica que lo lesione o perjudique.

Vemos que el perdón del ofendido (S.H.C.P.) puede manifestarse en todas y cada una de las fases de que consta el proceso pero con la única salvedad de que deberá manifestarse hasta antes de que el M.P. Federal concluya y presente conclusiones, de tal suerte que si se presenta fuera de este término no causaría ningún efecto legal como el de sobreseer el procedimiento.

Este efecto, es decir, el del sobreseimiento, se encuentra inmerso en todo proceso seguido por querrela y por otro tipo de delitos, ya que no es exclusivo del delito de contrabando, por tanto las reglas que se siguen para su aplicación (otorgamiento del perdón) son las mismas que se establecen desde que se ejercita la acción penal, el de instrucción y el del juicio, de tal suerte que tratándose de delitos federales y específicamente en el delito de contrabando se estará a lo dispuesto desde el Art. 1ero. Hasta el 576 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Resumiendo es claro apreciar que los motivos que se han establecido a lo largo de la historia de la regulación del delito de contrabando, ha respondido más que nada a proteger los renglones fiscales que se ven constantemente violados por la actividad del hombre y que de manera directa e indirecta lesionaba la actividad hacendaria del estado.

De la misma manera, el gran efecto que produce el otorgamiento del perdón y que ya lo hemos repetido en múltiples y variadas ocasiones, es el de sobreseer el proceso en cualquiera de sus fases hasta antes de que se presenten conclusiones, originando por consecuencia que se libere al procesado y el asunto se tome como cosa juzgada.

Es así como el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 102 último párrafo determina una excepción a la declaratoria de perjuicio, la cual se da si el monto de la omisión no excede de \$10,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.

Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

Es necesario destacar que en todos los casos de contrabando se requiere esta declaración, con excepción del contrabando previsto en el Art. 105 respecto al cual no se requiere la formulación de querrela.

Podrán sobreseerse los procesos por el delito de comisión contrabando previsto en el artículo 102 del CFF, y el delito de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de la autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido, cuando se han cubierto las prestaciones reclamadas por el Fisco (contribuciones, sanciones y recargos) o asegurados estos pagos por garantía otorgada a satisfacción de la S.H.C.P. A lo que no podrá sobreseerse el delito fiscal previsto en el artículo 105 del CFF.

### 4.3 CASOS EN LOS QUE SI SE FORMULARA QUERELLA POR EL DELITO DE CONTRABANDO.

La idea de la querella surgió antiguamente en aquellas primeras sociedades que se empezaron a encontrar estructuradas bajo un sistema político, jurídico y social, en donde se iban definiendo poco a poco la identidad y pena de aquellas conductas que fueran nocivas para la sociedad.

Así la querella fue identificada como aquél derecho que podría poseer un ciudadano para solicitar la aplicación de la justicia cuando éste hubiera sido el objeto de un delito que le ocasionara un daño económico o moral grave, otorgándosele como facultad al ofendido solicitar al delincuente una “satisfacción” que pudiera considerar como una retribución por el daño del cual ha sido objeto.

En el antiguo sistema acusatorio se confundieron en principio la Acusación y la Querella; es decir, se creó la facultad individual para el ciudadano de poder pedir el ejercicio de una acción a su favor y el resarcimiento de un daño pero sin que se pudiera definir concretamente cual sería la concepción de una y de otra, ya que las dos fueron empleadas con el mismo criterio jurídico adecuándolas como un derecho potestativo.

Históricamente el concepto de querella no ha revestido grandes cambios esenciales que modifiquen su identidad, ya que desde un principio la querella se interpretó como la manifestación de la voluntad de una persona que ha sufrido un daño ante la autoridad encargada de la Justicia para poder ejercitar una acción penal en contra de su agresor.

Una de las principales definiciones que ejemplifican abiertamente el contenido del concepto de la querella, son las siguientes:

1. La querella es la acusación o queja que alguien pone ante el juez, contra otro que le ha hecho algún agravio o que ha cometido algún delito en perjuicio suyo pidiendo se lo castigue.
2. “La querella es una manifestación de la voluntad de ejercicio potestativo formulada por el sujeto pasivo o el ofendido, con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa correspondiente y en su caso ejercite la acción penal”.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> Osorio y Nieto Cesar A.. La averiguación previa, Urbina Nandayapa, Op. cit., p.147.

Estas dos definiciones sin lugar a dudas y en igual medida exponen el concepto original de la querrela, porque abiertamente se interpreta que es el derecho, facultad o potestad de la acción penal a favor del ofendido, cuando éste ha sufrido algún daño en su persona o en sus pertenencias, sin que exista un mecanismo especial que obstaculice al quejoso en su derecho y si brinde la seguridad jurídica que éste ha solicitado.

El contenido de la querrela arroja tres elementos esenciales para su composición y estos son: a) la existencia de un acto, b) Que esta relación sea hecha por la parte ofendida y c) Que se manifieste la queja; es decir, el deseo de que se persiga al autor del delito.

Por lo tanto haremos un breve estudio de los casos en que se formulara querrela por el delito de contrabando.

Vemos que la querrela dentro de nuestra Legislación Penal Mexicana, ha sido identificada como un factor EX – ANT; es decir, un elemento considerado como necesario y anterior a la iniciación de un proceso penal, por tanto las limitaciones que impone la existencia de este elemento (queja-querrela) condiciona a que la función oficiosa de los órganos encargados de la administración e imposición de la justicia, se vean restringidos y supeditados a la libre determinación que asume el sujeto cuando éste considera que no desea seguir con el proceso instaurado en contra de quien le ha causado un daño.

A través de la formalización de este elemento considerado como previo a la iniciación de la acción penal, la querrela reúne un pequeño conjunto de requisitos de los cuales se desprenderá la estructura misma de ésta, estos elementos considerados como la presencia de un daño o perjuicio y la libre determinación del ofendido, son la base mediante la cual se exteriorizará y constituirá formalmente la querrela como elemento de acción procesal.

De tal suerte que estos elementos son el mecanismo de poder poner en conocimiento de la autoridad competente la realización de un delito, pero al prevalecer en este medio la libre determinación, toda acción procesal se limitará a realizarse en base a lo determinado por el ofendido.

Como vemos esta facultad potestativa designada así en nuestro Derecho Penal, limita en todo momento la oficiosidad de nuestra autoridad judicial ya que la existencia misma de la iniciación, desarrollo y conclusión del procedimiento, no dependen de la facultad, medios de prueba, instrumentos, etc., que existan en el proceso, ni de la legitimidad misma del conocimiento del acto ilícito que posee la autoridad sino que dependen de la capacidad del ofendido; justificando que es gracias a la capacidad del querellante que éste puede designar en que momento se

suspenderá la acción penal y cual será el medio ó forma en que el daño que se le ha causado deberá serle resarcido.

Por tanto podemos ver que esta facultad potestativa considerada como inseparable y característica de la querrela, es la limitación misma al proceso ejercitado mediante este requisito.

La querrela en el delito de contrabando adquiere los mismos matices que aquí hemos presentado; es decir, es un mecanismo del cual dependerá que se dé a conocer a la autoridad competente la realización del contrabando.

Este mecanismo al dar a conocer a la autoridad competente la realización de un acto ilícito (contrabando) es ejercitado únicamente por quien ha sido lesionado económicamente (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), la cual al ejercitar su derecho de querrela, persigue como objetivo principal recuperar parte ó total de los impuestos evadidos por concepto de contrabando, lo que vendría a satisfacer finalmente la violación fiscal ocasionado en su contra ya que los renglones negativos que se generan en la economía por la comisión de este delito son verdaderamente graves y problemáticos porque se incrementa fuertemente la economía subterránea existente en nuestro país.

Consecuentemente el daño causado a la economía nacional por la comisión de este delito, acarrea grandes desequilibrios económicos que se ven reflejados en una mala actividad hacendaria, puesto que ésta por un lado se ve imposibilitada en cumplir con sus funciones recaudadoras y por el otro lado el desequilibrio que genera la elevadísima evasión de impuestos provoca que estos espacios no puedan subsanarse por medio de otras disposiciones fiscales, ocasionando que los daños económicos que por este concepto se originen, no puedan ser resueltos favorablemente y se siga lesionando todavía más la actividad económica de la nación.

Al considerarse que los daños que ocasiona el delito de contrabando son tan graves y tan frecuentes se ha determinado que la querrela, es el mejor medio mediante el cual puede resarcirse al ofendido del daño causado en su contra, ya que la querrela al depender de la libre determinación de quien se considere como el ofendido, se le concede la facultad de poder designar el monto, medio o forma mediante la cual se le restituirá el daño y consecuentemente en que momento sobreseerá la acción intentada en contra del delincuente.

Como lo determina el propio Código Fiscal en su Art, 92, la querrela en el delito de contrabando, es un requisito procesal sin el cual la acción penal no puede ejercitarse, esta condición y facultad es otorgada a la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que como lo determina este cuerpo legislativo, es la única con capacidad jurídica para determinar o

indicar si se ha causado un daño o perjuicio en su contra y en que monto valora el daño que se le ha cometido.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al actuar con el suficiente criterio para saber de que manera la ha lesionado en una o varias de sus funciones, posee al mismo tiempo la facultad de determinar en que momento sobreseerá la acción penal; es decir, depende de su juicio y criterio darse por satisfecha de la reparación del daño, mediante la forma en que ésta lo indique sin que su decisión está ligada o dependa de la autoridad judicial.

De manera formal esta facultad la encontramos contenida en el Código Fiscal de la Federación en su Art. 92 que a la letra dice:

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

I.-Formule querrela, tratándose de los previstos en los Arts. 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114.

II.-Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los Arts 102 y 115.

III.-Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagar impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

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

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada o 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 sustituya la garantía del interés fiscal.

Para los efectos de este capítulo, se consideraron mercancías, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”.<sup>68</sup>

Como lo manifiesta este artículo, la presencia de la querrela es un requisito procesal de vital importancia ya que mediante ésta las facultades que posee la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del ejercicio de la acción penal en el delito de contrabando son:

- 1) Iniciar la actividad investigadora y procesal mediante la formulación y presentación de su querrela.
- 2) Manifiestar ante la autoridad competente los daños y perjuicios de que ha sido objeto.
- 3) Realizar la cuantificación correspondiente del monto del daño.
- 4) Sobreseer cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el ejercicio de la acción intentada considere que ha sido resarcida del daño ocasionada en su contra.

Así pues, la querrela es el elemento mediante el cual se inicia el ejercicio de la acción penal por el delito de contrabando y resulta ser a la postre un elemento de vital importancia para el desenvolvimiento del proceso penal, ya que encontramos que la querrela es y se encuentra contenida en cada uno de los elementos de dicho proceso y depende de ésta la conclusión del proceso en cualquiera de sus fases o bien puede encontrarse contenido hasta el último momento del proceso.

Es así como el interés por parte del Estado de regular fiscalmente la comisión del delito de contrabando, ha respondido principalmente a considerarlo como un delito que atenta directamente contra la Economía Nacional y por tanto el Fisco Federal en este caso es el único que sufrirá los daños y perjuicios que se generen como resultado de la comisión de dicho delito, por lo tanto corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacer la declaratoria correspondiente (querrela) ante el Ministerio Público Federal de que se ha cometido un daño en su perjuicio y por tanto solicita el ejercicio de la acción penal.

En cuanto al tipo penal, el artículo 102 del CFF establece:

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

<sup>68</sup> Código Fiscal de la Federación, *Ibid.*, p. 103.



### I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

El contrabando implica la idea de una conducta dolosa, de mala fe, que tiende a un solo resultado, producido éste por medio de la introducción de mercancías al país, hechas con mala fe o engaños, se llegue a causar un perjuicio al fisco federal que dé como resultado la omisión total o parcial de los impuestos que debieron cubrirse.

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

Es decir, que para configurar el tipo delictivo requiere violarse una disposición administrativa en caso de que sea necesario el permiso de la autoridad administrativa correspondiente y que esta violación se refiera a la importación o exportación de mercancía sin el permiso de la autoridad competente, causando una merma al erario por medio de una acción voluntaria.

### III. De importación o exportación prohibida.

Es decir, existen mercancías que requieren de un permiso exclusivo de la autoridad aduanera, y otras que son clasificadas como prohibidas, es decir, ilegales, o las mercancías cuya entrada o salida del territorio nacional es prohibida, y podemos enfocar otra división en las mercancías ilícitas en su tráfico y posesión como armas y drogas.

El último párrafo del artículo 102 del CFF establece que:

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.

Al respecto se tiene que una zona económica es libre al considerar los perímetros de una franja costera o fronteriza diferentes entre sí en su conjunto con el resto del país, es decir, algunos campos potenciales de la actividad económica requieren de un tratamiento fiscal diferente para aprovechar la potencialidad de las riquezas naturales y geográficas en áreas especiales, como la industria, pesca y el turismo.

Las franjas fronterizas, de conformidad con el artículo 136 de la Ley Aduanera es el territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de 20 km hacia el interior del país, en cuya circunscripción pueden consumirse las mercancías descritas en la misma ley. En esta zonas las mercancías quedan excluidas de los pagos de tarifas e impuestos que rigen en el resto del país.

La particularidad que origina la presunción de comisión del delito de contrabando, son los aspectos fundamentales, que los establece, el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 103 del CFF determina que:

Se presume cometido el delito de contrabando, y se sancionará con las mismas penas que el contrabando, cuando:

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

Se comprende del párrafo anterior, que una persona tiene la intención y voluntad, de omitir el pago de impuestos, al descubrirse mercancías extranjeras, en los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros 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.

Se estaría en una ilegal importación, cuando se carezca de la documentación legal, que acredite el cumplimiento de las disposiciones, de una legítima importación, con el simple hecho del pago de impuesto correspondiente que marca la legislación respectiva.

III. No se justifiquen 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.

De acuerdo a los sobrantes o faltantes de mercancías, al efectuarse la descarga de los medios de transporte, se comprende, que se tiene el propósito de omitir el pago de impuestos, con fundamento de acuerdo a los manifiestos o guías de carga que determinan lo transportado.

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

A través de cubrir el descargo de mercancías extranjeras, se tiene la intención de no realizar el pago de impuestos, pues de lo contrario, no se cubriría la descarga de mercancías.

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

Por lo tanto, si en el tráfico de altura se encuentran mercancías extranjeras, en aguas territoriales sin estar documentadas a bordo de embarcaciones, se comprende el no llevar a cabo el pago de impuestos, por no contar con la documentación legal, de acuerdo al cumplimiento de la legislación respectiva.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

El tráfico mixto es el realizarse por, tráfico de cabotaje y de altura, el no contar con documentación alguna sobre mercancías extranjeras, es el intentar quebrantar el pago de los impuestos.

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.

El tráfico de cabotaje, es el realizado solamente por puertos nacionales el no justificarse la causa legal de la existencia de mercancía extranjera en esta embarcación, se piensa en la realización de violarse la legislación respectiva.

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

Por el simple hecho, de que falten mercancías nacionales, embarcadas con destino a puerto nacional, es con la clara finalidad de quebrantar una obligación, principio o mandatos aduaneros.

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

Por la causa de aterrizar, en lugar no autorizado por las autoridades, es el no querer pagar los respectivos impuestos que conforme a la legislación respectiva le corresponden, llevar a cabo.

#### 4.4 CONTRABANDO EQUIPARADO.

El artículo 105 del Código Fiscal de la Federación establece la hipótesis que son equiparables al delito de contrabando.

La palabra asimilación no es definida por el derecho, pero da la idea equiparar una cosa, ser semejante una cosa a otra, asemejarse, es decir que la conducta es equiparada y sancionada en la misma forma que el contrabando, por lo que debe tener las mismas características de ese ilícito, esto es, que se trate únicamente de importación o exportación de mercancías, que exista la intención delictuosa de causar un perjuicio al fisco federal mediante la omisión del pago de impuestos, y que no exista permiso de la autoridad en los casos que este debe otorgarse.

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.

El hecho que debe comprobarse para acreditar el cuerpo del delito es la adquisición, enajenación o comercio con mercancía extranjera que no tenga la documentación que compruebe la legal estancia de ésta en el país. Aquí puede darse la coparticipación delictiva, es decir, se enmarca la participación del intermediario en el contrabando, el que participa del delito y se beneficia de él.

El resultado se produce por estos intermediarios, el fraude al fisco federal que es el parámetro y lucran con mercancía extranjera que son los directamente responsables del fraude al fisco federal.

II) Tenga en su poder, por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o 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.

En el Código Fiscal de la Federación de 1947 se sancionaba la adquisición a sabiendas de la mercancía de ilegítima importación, es decir, a quien compraba mercancía de "fayuca", esta disposición permitía a "policías" "cazar" a los adquirentes de mercancía a la salida de los barrios

en donde se vendía y en un proceso sumario, detenerlos, confiscar la prueba del delito y otorgar su perdón al infractor de la norma, previo pago de la multa a que hubiera lugar.

Esta es una ley positiva, pero injusta, ya que causa más daño del que trata de prever. Es fama pública que en estos lugares las mercancías no se amparan de ninguna forma y el daño al fisco se da desde el momento en que las mercancías entran al país, no de su comercialización, y se presta a una serie de abusos, a incrementar la corrupción policiaca y al incumplimiento de la ley, por parte de gobernados y autoridades.

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

Esta es una situación dolosa por acción, en que el infractor ampara con documentación auténtica la mercancía extranjera distinta de la que cubre la factura.

Para comprobar este ilícito se requiere de dos supuestos:

1. La existencia de mercancía extranjera en poder del indiciado que esté amparada con factura o documentación fiscal.

2. Que esta documentación ampare otra mercancía distinta a la que describe la factura, bien sea por número de serie, modelo o marca.

En este caso existe la intención de evadir al fisco aunque sea en forma parcial, ya que una sola documentación sirve para tratar de justificar diversa introducción de mercancías de procedencia extranjera al país sin el pago de los impuestos correspondientes.

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

En este hecho se castiga la posesión o tenencia de mercancías extranjeras de tráfico prohibido, de acuerdo a los siguientes artículos de la Ley Aduanera y su Reglamento.

El artículo 33 se refiere únicamente a mercancías sujetas a restricciones y requisitos especiales. El artículo señala: "En ningún caso las autoridades aduaneras entregarán las mercancías cuya importación o exportación esté prohibida".<sup>69</sup>

El artículo 174 del reglamento dispone que "tratándose de mercancías de importación o exportación prohibidas descubiertas durante el despacho por la autoridad aduanera, debe seguirse el procedimiento administrativo de investigación y audiencia".<sup>70</sup>

Independientemente de la sanción de contrabando, considero que la tenencia de mercancías de tráfico prohibido puede dar lugar a procedimientos penales por otro tipo de delitos, como sería el caso de delitos contra la salud o delitos por violación a la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los estados, del Distrito Federal o de municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

El elemento del tipo penal del delito se configura al tratarse de un funcionario que autorice la internación o proporcione documentos de vehículos con el fin de finalizar la estancia de éstos en el país, siendo que dicha importación se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Debe destacarse que sólo se configura el delito en el caso de internación de vehículos, y que se tenga el carácter de funcionario o empleado de la federación, de los estados, de los municipios o del distrito federal y tenga participación activa para legalizar la internación o estancia de los vehículos ya indicada.

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.

El elemento del tipo penal del delito se configura en la posesión del vehículo que no cumpla con las disposiciones legales y sea de procedencia extranjera, la ley de Tenencia o Uso de

<sup>69</sup> Ley Aduanera, *Ibid.*, p. 28.

<sup>70</sup> Reglamento Ley Aduanera, Ed. Harla, México 1997, p. 27.

Vehículos hace referencia para efectos de la misma presumiendo que el propietario es tenedor o usuario del mismo. En la configuración delictiva sólo se castiga la tenencia, pero no al usuario.

Es decir, la posesión del vehículo da lugar a la comisión del delito, para que se configure el tipo penal debe tenerse el vehículo de procedencia extranjera sin documentación alguna que compruebe su legal estancia o importación en el país o sin tener la autorización legal para la internación, siempre y cuando el vehículo sea modelo de los últimos cinco años.

En la última parte de la fracción que en el caso de automóviles y camiones sólo se procederá si su modelo corresponde a los últimos cinco años. La razón que según algunos autores se tomó en cuenta para la fijación de dicho término es la prescripción de los créditos fiscales. Así, en el caso de que sea anterior el modelo esto será un excluyente de responsabilidad para su poseedor.

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

La enajenación es “la transmisión de dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros objetos. La palabra podría tener un significado más genérico comprendiéndose todo acto o actos por los que trasmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas.”<sup>71</sup>

El elemento de tipo penal del delito se configura en esta hipótesis con la adquisición del vehículo sin autorización legal y que reúna las siguientes características:

- a) Que sea un vehículo extranjero.
- b) Que la importación haya sido temporalmente.
- c) Que la transmisión de propiedad sea por enajenación.

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

El elemento del tipo penal se configura en forma similar al inciso anterior, pero se requiere además:

- a) Que los vehículos extranjeros hayan sido importados definitivamente.

<sup>71</sup> González Macías Ma. Dolores. *Infracciones y sanciones fiscales*. Ed. Indetec, México 1997, p. 43.

b) Que la autorización sea otorgada para transitar en zonas libres o en franjas fronterizas exclusivamente.

c) Que el adquirente no resida o tenga su domicilio en estas franjas.

IX. Retiro de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.

La aduana es el recinto fiscal habilitado para revisión y guarda de productos de importación para otorgar el debido permiso de internación.

Debemos comprender que para que las mercancías sujetas a cualesquiera de los regímenes aduaneros quede a la disposición de los interesados, es necesario que previamente se cumpla con una serie de trámites, requisitos y formalidades legales ante la autoridad aduanera por los sujetos que intervienen en la relación jurídica.

**Retiro o levante:** Es la autorización que otorga la autoridad aduanera una vez cumplidos los requisitos así como cubiertos los impuestos y derechos, para que las mercancías sean retiradas de los recintos fiscales o fiscalizados por quien tenga la facultad suficiente para hacerlo.

Los marbetes son las cédulas o marcas de papel engomado que se adhieren a un objeto o producto para indicar la calidad de la marca, fábrica, contenido, precio u otros signos distintivos que nos permitan diferenciar claramente el producto.

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 considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, 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 supuesto, la Secretaría de Hacienda únicamente formulará la querrela correspondiente para el ejercicio de la acción penal, siempre y cuando la autoridad competente del país de que se trate, es decir, de aquel adonde fueron exportadas las mercancías, proporcione los elementos suficientes para acreditar la comisión del delito antes mencionado.



Aún y cuando pudiera parecer un poco exagerada la pena que se llegare a aplicar por el caso de la falsa certificación, consideramos que es una medida que tiende a normar el comercio internacional y otorgarles mayor fuerza y credibilidad a los certificados de origen, puesto que es de todos sabido que diversas personas extienden los certificados sin la aplicación rigurosa de las reglas de origen respectivas. En ocasiones esto produce también problemas a los importadores nacionales, cuando pretenden hacer la importación de la mercancía amparada en un documento de origen falso o no cubriendo los requisitos de las reglas de origen antes mencionadas.

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.

El tipo delictivo lo comete la persona que omita el pago de contribuciones que deberían haberse pagado en otro país, es decir, si desde México se exportan mercancías sin pagar aranceles o contribuciones a Estados Unidos, México castigará la omisión de impuestos al IRS, que es la oficina de impuestos en Estados Unidos por sus siglas en inglés.

Esta adición es una lamentable falta de conocimiento del legislador sobre el concepto de soberanía y territorialidad que poseyó México en el pasado, no es posible admitir que en México se persiga al evasor del fisco americano y además se castigue un delito cometido bajo leyes americanas.

Así que los inmigrantes y exportadores, además de cuidarse de no violar las leyes americanas, deberán cuidarse de las autoridades nacionales, las que pueden castigar conductas delictivas bajo leyes americanas, no nacionales, es una lamentable reforma que lesiona en gran medida la soberanía de México y muestra la falta de conocimientos jurídicos del legislador.

XII. Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señale en el pedimento el nombre denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.

XIII. Presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe al pedimento o factura.

Una adición a las reformas sobre delitos de contrabando se encuentra en el artículo 105, último párrafo, del CFF para tratar de abatir la fuga de divisas de México al extranjero, es la siguiente:

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, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que 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 pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

Si una persona no declara al ingresar al país que lleva consigo una cantidad igual o superior a 30 mil dólares americanos; es decir unos 265 mil pesos, se hará acreedor, previo proceso respectivo, a una pena de tres meses a seis años de prisión, y de resultar condenatoria dicha sentencia, el dinero pasará a poder del fisco federal.

Resulta claro que si declara la cantidad superior, deberá demostrar el origen de dichos ingresos, el no hacerlo implica que deberá enfrentar un proceso penal y de resultar con sentencia condenatoria el excedente de los 20 mil dólares pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto en el caso que la persona demuestre el origen lícito de dichos recursos.

El artículo 106 del Código Fiscal de la Federación nos menciona que para efectos del artículo 105 en sus fracciones I y II también del mismo, se consideran:

**“I. Mercancías de uso personal.**

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

Es así como en algunas disposiciones relativas de contrabando se señala como excluyente de responsabilidad que las mercancías sean de uso personal, la enunciación es limitativa puesto que no pueden ser incluidas otras mercancías de diversa índole, aún cuando existen ciertos puntos confusos; lo que debe entenderse por joyas o por artículos domésticos.

De lo anterior, podemos colegir que no se impondrá sanción por las mercancías catalogadas como de uso personal.

**“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 extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.
- d) La carta de porte en que consten datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente<sup>72</sup>.

En la segunda parte de este artículo se señalan los documentos que sirven para justificar la legal estancia de la mercancía extranjera en el país, siendo de igual forma un listado que enuncia limitativamente las formas de hacerlo.

El artículo 104 del CFF establece que el delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$750,000.00.

En este caso el inculpado alcanzaría el beneficio de libertad bajo caución, ya que el término medio aritmético de la sanción no excede de cinco años.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00 respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$750,000.00.

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

En mercancías de tráfico prohibido la sanción será de tres a nueve años de prisión, mismo caso en el tráfico de mercancías prohibidas expresamente por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el artículo 131 de la Constitución, que son las relativas a aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de exportación e importación, expedidas por el Congreso y con el fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o cualquier propósito en beneficio de México.

Es decir, que se sanciona al infractor que importe o exporte mercancías prohibidas o restringidas por decreto del Ejecutivo en uso de facultades especiales y de carácter urgente para

<sup>72</sup> Código Fiscal de la Federación, *Ibid.*, p. 110.

el beneficio del país, con una penalidad que no le permite alcanzar el beneficio de la libertad bajo fianza.

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 cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII del CFF.

Estas sanciones se aplican a los delitos de contrabando y asimilación al contrabando.

El último párrafo del artículo 104 del CFF establece que:

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

El último párrafo del artículo en cita hace referencia a la determinación del valor de las mercancías. Para fijar dicho valor se considera el valor intrínseco del mismo, en el contrabando se eliminan las averías como son los daños que hayan sufrido las mercancías, pues no es el mismo valor el de un objeto averiado que el carente de ésa. Las averías consideradas son las producidas antes del contrabando, realizándose el mismo contrabando con objetos ya dañados y por tanto con valor disminuido. Las averías posteriores no son tomadas en cuenta, pues el contrabando se llevó a cabo sin ellas, siendo así inoperantes los daños posteriores al contrabando. Se sanciona por el impuesto correspondiente a la mercancía en el estado que guardaba al cometerse el contrabando y no por deterioros posteriores que ya no pueden modificar los elementos del delito ya cometido.

La autoridad aduanera debe calcular el monto del daño económico causado antes del contrabando; es decir, podemos considerar que se debe calcular el valor de las mercancías a precio de costo en el país en donde se adquirieron, no el valor en aduana de las mencionadas mercancías, de conformidad con la redacción del presente artículo.

La penalidad para el delito de contrabando puede aumentarse cuando se considere a éste como calificado, tanto los agravantes como la penalidad se encuentran previstos en el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación.

“Art. 107 CFF.- 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) Obstantándose el autor como funcionario o empleado.

IV) Usando documentos falsos.

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 aumentará de tres meses a tres años de prisión”.<sup>73</sup>

El artículo 40 del Código Penal dispone:

“Los instrumentos del delito, así como las cosas que sean objeto de producto de él, se decomisarán si son de uso prohibido. Si son de uso lícito, se decomisarán cuando el delito sea intencional.

*Si pertenecen a un tercero, sólo se decomisarán cuando el tercero que los tenga en su poder o los haya adquirido bajo cualquier título, esté en alguno de los supuestos a los que se refiere el artículo 400 de este código, independientemente de la naturaleza, jurídica de dicho tercero propietario o poseedor y de la relación que aquél tenga con el delincuente, en su caso. Las autoridades competentes procederán al inmediato aseguramiento de los bienes que podrían ser materia del decomiso, durante la averiguación o en el proceso. Se actuará en los términos previstos por este párrafo cualquiera que sea la naturaleza de los instrumentos, objetos o productos del delito.*

Si los instrumentos o cosas decomisados, son sustancias nocivas o peligrosas, se destruirán a juicio de la autoridad que esté conociendo, en los términos previstos por el Código de Procedimientos Penales, pero aquella cuando lo estime conveniente, podrá determinar su conservación para fines de docencia o investigación. Respecto a los instrumentos del delito o cosas que sean objeto o producto de él, la autoridad competente determinará su destino, según su utilidad, para beneficio de la administración justicia”.<sup>74</sup>

A este respecto el art. 581 del Código Aduanero “ordena que los instrumentos que sirvieron para la comisión de la infracción de contrabando no quedarán afectos al pago de impuestos aduaneros, sino que deberán ser consignados a la autoridad judicial para los efectos del comiso de acuerdo con lo establecido por el Código Penal. En consecuencia esta pena se aplica por la autoridad judicial”.<sup>75</sup>

<sup>73</sup> Ibid., p. 110.

<sup>74</sup> Código Penal, Ibid., p. 39.

<sup>75</sup> Código Aduanero Comentado, Ed. Macchi, México 1996, p. 345.

FALTA PAGINA

No. 116

## CAPÍTULO V.

# PARAÍOS FISCALES.

### 5.1 CONVENIOS INTERNACIONALES FISCALES.

Con las reformas al CFF y a la LISR de 1997 en lo referente a la obligación de los contribuyentes que tengan inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal o paraísos fiscales, la necesidad de conocer a fondo este tipo de refugios tributarios se ha hecho más acentuada. La información sobre paraísos y refugios tributarios ha proliferado en los últimos años en la medida en que se incrementa la cantidad y complejidad de las operaciones comerciales internacionales y consecuentemente aumentan y se refinan las posibilidades de la evasión y elusión fiscal.

Las informaciones y en particular la bibliografía acerca de los paraísos fiscales, paraísos tributarios, refugios impositivos, o plataformas giratorias, como se les denomina frecuentemente, se ha incrementado considerablemente en los últimos años, pero no por ello se han determinado con precisión las características de los mismos, lo que conduce a confusión y malas interpretaciones sobre su alcance y modalidades operativas.

La palabra misma de paraíso nos proyecta la imagen de un lugar placentero, deliciosos, el origen del hombre en estado perfecto armonizado con la convivencia directa con Dios; de ahí la acepción misma de la expulsión del paraíso al probar el fruto del bien y el mal por parte del hombre que llevó el pecado original al paraíso.

Ahora bien, el paraíso fiscal debe verse como un refugio, un escondite para cualquier persona, donde pueda ver incrementar su inversión sin intervención de ningún órgano del gobierno, esta es la idea que acude a nuestra mente al hablar de las palabras "paraísos fiscales".

Pero un notable estudioso de la materia, el francés Edouard Chambost en su obra Los paraísos fiscales trata el tema de la siguiente manera:

"Antes de hablar de un concepto, es generalmente útil definirlo: Así ¿qué es lo que se llama paraíso fiscal?"

Los anglosajones utilizan el término tax haven que significa "puerto fiscal" en el sentido de "refugio fiscal". La imagen es buena.

El hombre de negocios se compara al marino que busca refugio. Atraviesa el océano de las legislaciones fiscales y sus tempestades, que son los controles y las imposiciones sobre los signos externos de riqueza, para después descansar en el paraíso fiscal, que es el puerto.

Todos los marinos saben que cada puerto tiene sus especialidades. Igual ocurre con los paraísos fiscales, los cuales rara vez son paraísos en todos los aspectos.

Los usuarios de los paraísos fiscales son, o bien personas físicas, esta es, personas que llevan una existencia y una vida reales, o personas morales o jurídicas<sup>76</sup>.

Las personas morales son, por lo general, sociedades mercantiles que gozan de personalidad moral, es decir, de una ficción legal. Ya que las personas morales no pueden existir sino en cuanto están movidas por personas físicas, de las cuales ellas son reflejo, es posible realizar juegos de palabras fáciles sobre la moralidad de ciertas personas.

En México se ha presentado una enorme fuga de capitales, es decir, los ingresos provenientes de operaciones de residentes en México simplemente al parecer no declararon sus ingresos y realizaron una serie de transferencias hacia diversos paraísos fiscales, lo que llevó a las autoridades hacendarias nacionales a realizar una serie de modificaciones para reintegrar las sumas de dinero que no pagaron contribuciones.

Una de las falacias más extendidas en México es que cualquier país extranjero era un mejor refugio fiscal que la propia nación, incluso en el caso de nacionales que obtuvieron determinadas cantidades en territorio nacional, estas creencias se han visto desmentidas por la realidad, primero los convenios de doble tributación con una serie de naciones han puesto una serie de barreras fiscales en un número cada vez mayor de países, lo que obliga al nacional a pagar impuestos en otro país, el que haya escogido como refugio fiscal.

Otro elemento es que diversas naciones han emprendido un serio combate al lavado de dinero, esto es, dinero que se presume de origen ilícito, así por ejemplo, ha sido en un caso reciente en Estados Unidos en que un conocido político mexicano perdió cerca de diez millones de dólares por decisión judicial al ser declarado que dicho dinero podía provenir del tráfico de narcóticos y la carga de la prueba de que dicho dinero era de origen lícito le correspondió al mismo inculpado, al no poder demostrar claramente el origen perdió esa cantidad de dinero, el caso aún se encontraba en apelación en mayo de 1997.

---

<sup>76</sup> Eduard Chambost. Los paraísos fiscales. citado por Urbina Nandayapa, Los paraísos fiscales y el lavado de dinero. Ed. Sicco, México 1997, p. 29.



Otro caso de un más conocido político mexicano, que tiene más de cien millones de dólares en cuentas en Suiza, mismas que se encuentran congeladas por la presunción de que dichos fondos pueden provenir de actividades ilícitas, caso que de demostrarse implicará la pérdida de ese dinero a favor del gobierno suizo.

Los ejemplos anteriores nos indican que los países extranjeros no son realmente el refugio, a prueba de todo, que los contribuyentes nacionales pensaban eran el mejor medio para guardar las grandes cantidades de dinero que por cualquier razón hubiese salido del país.

VII. Se consideran jurisdicciones de baja imposición fiscal para efectos de lo dispuesto en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Albania, Andorra, Anguila, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belice, Bermuda, Bolivia, Botswana, Brunei, Cabo Verde, Camerún, Camplone, Chipre, Costa de Marfil, Costa rica, Djibouti, El Salvador, Emiratos Arabes Unidos, Gabón, Gibraltar, Granada.....”<sup>77</sup>

VIII. Se consideran jurisdicciones de baja imposición fiscal para efectos del artículo 111 fracción V del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, salvo por lo que respecta al artículo 151 de la misma:

“ Albania, Andorra, Antigua, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belice, Bermuda, Bolivia, Brunei, Cabo Verde, Campione, Chipre, Djibouti, Emiratos Arabes Unidos, Gibraltar, Granada, Guam, Guernsey, Guyana, Honduras, Hong Kong, Isla Anguilla, Isla Channel, Isla del Hombre, Isla Norfolk, Isla Caimán.....”<sup>78</sup>

A modo de resumen hemos de señalar seguidamente aquellos aspectos que en términos cualitativos y cuantitativos, determinan la existencia de los llamados “paraísos fiscales” sin que ello implique que sean los únicos que existan y sin que el orden de la enumeración esté determinando una prioridad o significación mayor de unos sobre otros. Ello son los siguientes:

1) Inexistencia de impuesto, o inexistencia de impuestos a la renta y al capital o existencia de pocos impuestos o existencia de una presión tributaria baja. Este es el caso de países y lugares tales como Andorra, Bahamas, Bahrain, Bermudas, Campione, Islas Cayman, Islas Vírgenes Británicas, Nauru, New Hebrides e Islas Turks y Caicos.

<sup>77</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Ed. Isef. México 1998, p. 334.

<sup>78</sup> Ibid., p. 335.

2) Existencia de beneficios, exoneraciones e incentivos tributarios, autorizados tanto a las empresas nacionales como extranjeras. Los regímenes de incentivos tributarios están ampliamente desarrollados tanto a nivel de los países industrializados como de los no industrializados.

3) Existencia o no de tratados tributarios con otros países. Si bien por regla general, la falta de tratados tributarios contribuye a asegurar unilateralmente el concepto de paraíso fiscal (sobre todo por los aspectos relacionados con el intercambio de información), no es menos cierto que la existencia de tratados en muchos casos puede determinar la consolidación de un sistema tributario más favorable al contribuyente, en materia, por ejemplo, de intercambio de información, tasas de retención, crédito fiscal, etc. Esto es sustancialmente cierto, por ejemplo, en el caso de los tratados tributarios celebrados por Antillas Holandesas, Seychelles y Suiza.

4) Aplicación de los impuestos, principalmente, el de la renta y sobre capitales, sobre la base del principio de la fuente, con independencia del domicilio y nacionalidad del contribuyente y del lugar de celebración de los contratos y negocios jurídicos que dan origen a la renta o hechos gravados (es el caso, por ejemplo, de Costa Rica, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana, Uruguay, Venezuela, Hong Kong y Liberia).

5) Existencia de sistemas jurídicos que otorgan facilidades para la formación y desarrollo de sociedades civiles y mercantiles. Esto implica la posibilidad de constituir sociedades con muy escasos requisitos, en poco tiempo y con costos bajos. Igualmente, como un aspecto particular, existen países que otorgan facilidades especialmente para la formación de "trusts", a los fines de conservación de patrimonios para su cesión en el futuro a familiares u otros beneficiarios (casos de las Islas Cayman, Nauru y Liechtenstein por ejemplo). En todo caso es importante la posibilidad de constituir sociedades con acciones emitidas al portador sin que ello implique un costo fiscal elevado.

6) Existencia de un sistema financiero caracterizado por la gran cantidad de bancos, en su mayor parte sucursales de entidades extranjeras, con una legislación flexible pero que aseguran la seriedad de las operaciones. En este sentido, son importantes las normas que aseguran el llamado "secreto bancario" y las cuentas bancarias cifradas o innominadas (por ejemplo, Antillas Holandesas, Panamá, Suiza y Uruguay).

7) Existencia de una amplia red de comunicaciones y de transporte que asegure el fácil acceso al lugar (por ejemplo, Hong Kong, Panamá y Suiza).

8) Inexistencia de controles de cambio para la entrada y salida de capitales y normas flexibles para el libre movimiento de entradas y salidas de personas.

9) Países o zonas en que la moneda circulante con carácter exclusivo o principal, es una divisa internacionalmente aceptada (generalmente el dólar americano), (por ejemplo, Islas Vírgenes Británicas, Nauru, New Hebrides, Panamá y Suiza).

10) Tratamiento legal no discriminatorio contra personas y entidades extranjeras.

11) Estabilidad política y económica históricamente comprobada (es el caso, por ejemplo, de Panamá y Suiza).

Existe por otra parte una común y no bien documentada generalización, atribuyendo el carácter de "paraíso fiscal" a países que no son tales en el sentido amplio a que antes nos hemos referido y que si bien disponen de normas impositivas especiales, pueden reconocer su condición de "paraísos fiscales" principalmente por la existencia de factores no impositivos claramente identificables (casos de Dinamarca, Holanda, Luxemburgo y Suiza, por ejemplo).

Para efectos del artículo 151 de la LISR encontramos lo siguiente:

"Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provengan en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

El impuesto será el 20% del monto total de la operación, sin deducción alguna.

La retención deberá efectuarse por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México. En caso distinto el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 160 de esta Ley y sean residentes de un país que no sea considerado por esta Ley como jurisdicción de baja imposición fiscal, podrán optar por aplicar la tasa de 30% sobre la ganancia obtenida que se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 97 de la misma. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponde a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refieren los párrafos anteriores deberán presentar un dictamen formulado por contador público registrado ante las autoridades fiscales

conforme a las reglas que señale el Reglamento de esta Ley, en el que se indique que el cálculo del impuesto está de acuerdo con las disposiciones fiscales.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a lo dispuesto en este artículo, se hará acreedor de las sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Se exceptúan del pago del impuesto por los ingresos a que se refiere este artículo, cuando la operación se realice a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en reglas generales que al efecto expida, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales. En los casos de fusión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de sus acciones de las sociedades fusionadas si las acciones de estas sociedades no eran de las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista en los términos de este artículo.<sup>79</sup>

Las inversiones referentes a la enajenación de títulos valor contemplados en el artículo 151 de la LISR es lo que protege las reformas al establecer la tasa de impuesto por las inversiones en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, así, el contribuyente nacional o el que con fuente de riqueza en México hubiese realizado inversiones en este tipo de jurisdicciones, deberá tomar en consideración el contenido del artículo 151 de la LISR y éste considerarlo como una obligación a cumplir en el caso de que el contribuyente de referencia posea inversiones en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, de conformidad con lo previsto en el artículo mencionado en líneas anteriores.

En resumen, en la situación anterior podrán presentarse dos situaciones: que el inversionista se arriesgue a dejar su inversión considerando que las autoridades hacendarias no tienen manera de conocer con exactitud el monto, fecha y detalles de la inversión y de esta manera no tenga que pagar contribución alguna. O bien, pensar que si existe un registro financiero del movimiento de dinero, por ejemplo, considerar que el capital se manejó a través de una institución de crédito o auxiliar en México y, por ende, existe una constancia de la transacción financiera y por ello no se quiera poner en riesgo que las autoridades fiscales inicien una investigación penal, en su caso, en contra del inversionista.

El objetivo principal de la inversión en el paraíso fiscal es la tranquilidad y seguridad en la inversión, la búsqueda de mayores rendimientos por parte del inversionista y encontrar una nula o baja imposición tributaria.

---

<sup>79</sup> Ibid., pp. 278-279.

En el caso de México podemos considerar que el miedo a otra devaluación ha sido una de las causas más importantes para que algunos inversionistas, que no necesariamente delinquentes, hayan escogido otras jurisdicciones para la seguridad de sus inversiones monetarias.

Así encontramos que si el inversionista escogió una nación con la que México haya celebrado convenios para evitar la doble tributación no tendrá problemas tanto si deja ese capital en otra nación como si decide regresarla a México, el problema se presentará al momento en que la inversión se encuentre en una jurisdicción de las consideradas de baja imposición fiscal.

Si el contribuyente omite la declaración informativa de las inversiones realizadas en dichas jurisdicciones estará dentro del supuesto delictivo que prevé el artículo 111, fracción V, del CFF, mismo que contempla una sanción de tres meses a tres años de prisión, sanción mínima si se quiere, pero que configura la existencia de un delito por la inversión realizada en una de las jurisdicciones que contempla la reforma fiscal.

Ahora bien y de conformidad con declaraciones realizadas por el Procurador Fiscal de la Federación, la existencia de inversiones del territorio nacional hacia el extranjero y con el conocimiento de que proceden o representan el producto de alguna actividad ilícita, será sancionado con una penalidad de cinco a quince años de prisión sin derecho a fianza, mientras dura la tramitación del proceso penal.

La consideración de la autoridad será en el sentido de que si el contribuyente nacional no realiza la declaración informativa de las inversiones que haya realizado en jurisdicciones de baja imposición fiscal, estará cometiendo un delito y dicha inversión será el producto de ese ilícito, así pues, si la autoridad fiscal tiene conocimiento de la inversión realizada, se habrá configurado el tipo delictivo que prevé el artículo 400 bis del Código Penal Federal, que es el delito de lavado de dinero.

Desde hace algunos años en México, desde el discurso de fin de sexenio de José López Portillo en septiembre de 1982 en que declaró que nos habían saqueado y que no volverían a saquearnos, refiriéndose al dinero que muchos nacionales habían llevado al exterior y que la fuga de divisas había provocado la devaluación del peso frente al dólar de 25 a 50 pesos por dólar en ese 1982, la fuga de capitales en México es un problema de gravedad que por desgracia, tiene una actualidad reiterativa en México.

La dinámica de las comunicaciones en el mundo contemporáneo permite llevar o transferir capitales de un extremo a otro del mundo con un simple teclazo de computadora, lo que se ha traducido en que las autoridades financieras difícilmente pueden ejercer un control adecuado sobre los orígenes de muchos de estos capitales

Aunado a lo anterior, las ganancias provenientes de actividades ilícitas, en especial las derivadas del narcotráfico han reflejado una nueva dimensión de este agobiante problema en que una ocupación ilícita ha conseguido reunir los mayores capitales financieros en la historia de la humanidad, poniendo en riesgo la estabilidad política y social de algunas naciones, un extremo nunca antes visto.

México no ha sido ajeno a este problema, más bien al contrario, ha sido una de las mayores víctimas de este tipo de actividad, así que para tratar de poner un freno a este tipo de ilícitos que han lesionado a la economía en años recientes, con el consiguiente daño a la totalidad de la población, se han puesto en práctica medidas que tratan de frenar el desarrollo del producto de las actividades ilícitas que se reflejan a fin de cuentas en la evasión fiscal, medidas que son en sí mismos delitos autónomos que dañan el erario nacional.

En este sentido encontramos dos tipos de refugios fiscales para los nacionales previsores ante tiempos malos y han llevado un dinero, obviamente generado en territorio nacional y por el que debieron pagar contribuciones, pero no lo hicieron y ahora enfrentan una situación novedosa que debe quitarles el sueño. Los refugios son los siguientes:

a) Dinero llevado a Estados Unidos o países con los que México ha firmado convenios y tratados para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

b) Dinero llevado a jurisdicciones de baja imposición fiscal o paraísos fiscales en que el impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio no se encuentra gravado o tienen tasas muy bajas y, por ende, el contribuyente no paga impuestos o paga mínimos a esas jurisdicciones.

Este dinero ha salido del país de dos formas:

a) Mediante una transacción monetaria registrada en instituciones financieras mexicanas, en cuyo caso dicho registro estará a disposición de autoridades fiscales, y

b) Si las sumas de dinero en cuestión salieron en pequeñas o grandes cantidades en efectivo.

En el primer caso podemos hablar de dinero de empresarios, servidores o ex servidores públicos que ante el temor de una devaluación monetaria en el país, optaron por llevar su dinero a la seguridad del extranjero, es decir, sería dinero de origen lícito, pero que tendría problemas con el pago u omisión de contribuciones en México.

Debe entenderse que si el contribuyente llevó su dinero fuera del país mediante transferencias no de instituciones de crédito, sino sacando pequeñas sumas de dinero, en un contrabando llamado hormiga, el origen de esas sumas es lo que debe demostrarse, que sean lícitas, para no caer dentro de la presunción del gobierno de Estado Unidos: que dicha suma proviene de actividades ilícitas.

Es evidente que el reunir cantidades de dinero de esas magnitudes, en esas condiciones, representa un esfuerzo considerable, sobre todo porque no dejar registros de transacciones lleva a pensar las causas de dichas conductas.

Pero independientemente de lo anterior, es evidente que muchos empresarios que reunieron considerables sumas de dinero y lo llevaron al extranjero, sobre todo a los paraísos fiscales, fue mediante registros financieros y por la ventajas fiscales de una reducida o nula imposición en esas jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Las principales obligaciones para los contribuyentes son las siguientes y que establece la fracción IV del Artículo Cuarto Transitorio de 1997 de la LISR al expresar:

“Las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV y 112, fracción XII, incluirán la información respecto de las operaciones realizadas con posterioridad al 31 de diciembre de 1996”.<sup>80</sup>

El artículo 58 de la LISR comprende las obligaciones de las personas morales, la fracción XIV fue adicionada en 1997 y se refiere a operaciones de nacionales con residentes en el extranjero con las que demuestren el monto de sus ingresos y deducciones de los nacionales en operaciones comparables con extranjeros.

El artículo 112 de la LISR se refiere a operaciones de personas físicas similar al párrafo anterior y la fracción XIII es la misma obligación de operaciones comparables realizadas entre extranjeros y nacionales.

La primera obligación que tendrán los contribuyentes que tengan inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal será presentarse con toda inversión que se tenga desde el día primero de enero de 1997; es decir, las declaraciones informativas comprenderán toda inversión realizada a partir de la fecha mencionada.

---

<sup>80</sup> Ibid., México 1997, p. 332.

La otra obligación es la que contempla la fracción V del Artículo Quinto Transitorio de 1997 de la mencionada LISR, que dice:

“La primera declaración informativa de inversiones realizadas en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58 fracción XIII, 72 fracción VII y 74 último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se presentará en el mes de febrero de 1998”.<sup>81</sup>

El artículo 72 de la LISR se refiere a diversas obligaciones de los contribuyentes relacionadas con la contabilidad de éstos, y la fracción VII es una adición relacionada con las inversiones en paraísos fiscales, sobre todo haciendo especial mención en que los contribuyentes deberán anexar la siguiente documentación:

1) Estados de cuenta de depósito, inversión, ahorro o cualquier otro documento comprobatorio de inversión, y

2) La documentación relativa a dicha inversión.

Lo anterior significa que todo nacional que haya generado un ingreso en el país deberá presentar todos los documentos relativos a las mencionadas inversiones a partir del primero de enero de 1997, de no cumplir la anterior obligación caerá dentro del supuesto del artículo 111, fracción V, del CFF, que expresa:

“Se impondrá sanción de tres meses a tres años, de prisión, a quien: 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 Ley del Impuesto Sobre la Renta”.<sup>82</sup>

Esta fracción se refiere a la omisión de las declaraciones informativas, aquí no existe omisión en pago de alguna contribución, sino que simplemente al omitir presentar la declaración informativa de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, léase inversiones realizadas en los llamados “paraísos fiscales” a los que se refieren los siguientes artículos de la LISR:

1) 58: “Obligaciones de las personas morales.”

<sup>81</sup> Ibid., p. 334.

<sup>82</sup> Código Fiscal de la Federación. Ibid., p. 114.



2)58, fracción III: "Expedición de constancias a residentes en el extranjero".

3)72: "Obligaciones de las personas morales".

4)72, fracción VII: "Adicionada para obligar a los contribuyentes a presentar en febrero de cada año, declaración informativa sobre las inversiones realizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades residentes en dichas jurisdicciones, además el contribuyente debe acompañar los estados de cuenta, depósito, inversión, ahorro o todo tipo de documentación que haya establecido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La sanción por la omisión de la información es de tres meses a tres años de prisión, delito no grave, pero que implica el correspondiente proceso penal y es una figura relacionada con el lavado de dinero.

Los paraísos fiscales que se mencionaron anteriormente en las fracciones VII y V del art. 151 de la LISR y 111 del CFF respectivamente son estados soberanos cuyo atractivo es el nulo o bajo cobro de contribuciones, característica que hace atractivos a estos lugares para evadir, de alguna forma, el pago de contribuciones.

Estos estados tienen la característica de ser lugares en donde se realizan todo tipo de operaciones financieras, protegidas por el secreto bancario más absoluto, de ahí que inversionistas de todo el mundo los prefieran, algo curioso es que los paraísos fiscales más conocidos sean las Islas del Caribe, tanto por su situación geográfica, como por su propia historia, antiguos refugios de piratas en los siglos XV, XVI y XVII que se han convertido en algunos casos, en refugios de otra clase de piratas del siglo XX y posiblemente del siglo XXI. Lo anterior viene como una remembranza histórica ya que en los siglos mencionados los tesoros eran los metales preciosos, ahora la riqueza proviene de drogas y derivados alcaloides.

En suma el tipo penal de esta figura delictiva se compone por la omisión de la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de inversiones que se hubieren realizado en las jurisdicciones de baja imposición fiscal o paraísos fiscales, dichas declaraciones informativas deberán presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas.

Si el contribuyente omite para el mes de febrero de 1999 la presentación de estas inversiones, habrá incurrido en el delito configurado en el presente apartado.

Pero la reforma indica que el contribuyente deberá acompañar a la declaración informativa los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro o, en su caso, la documentación necesaria para comprobar las inversiones. La documentación será especificada mediante las reglas de carácter general que publique la SHCP.

Es así como podemos ubicar el uso de los llamados "paraísos fiscales" como una forma especial de la evasión jurídica y como un procedimiento intermedio entre la evasión y la elusión, ya que el

contribuyente utiliza las normas jurídicas aplicables en un país para evadir o eludir el impuesto que le sería aplicable de acuerdo a las normas de otro país.

Por lo que para llevar a cabo un análisis comprensible de este capítulo, es menester el abordar en primera instancia otras cuestiones. Como lo son los tratados internacionales en materia fiscal, especialmente de los celebrados para intercambio de información y para evitar la doble imposición, analizándolos lo mas objetivamente.

## **SIGNIFICADO DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS.**

El desarrollo creciente de la tecnología y de sus aplicaciones concretas en los campos de las comunicaciones, ha impreso un efectivo impulso a los negocios internacionales, los que dentro de su rutina, han adquirido características de complejidad en muchos casos. Como es lógico, esa complejidad ha afectado profundamente las relaciones jurídicas, económicas y administrativas del comercio internacional. Para reducir a pocas palabras las consecuencias finales de lo anteriormente expuesto, diremos que hoy en día hay personas naturales, entidades y otras formas jurídicas muy especiales (como fideicomisos y trusts) que están normalmente envueltas en operaciones internacionales de muy diversa índole, pero preferentemente de tipo comercial.

Esas operaciones determinan casi siempre efectos tributarios de dos clases. Por un lado la posibilidad de que, por ejemplo, el beneficiario o propietario de una renta o de un bien, se vea sometido a un mismo impuesto sobre dicha renta o bien, aplicado simultáneamente en dos o más países. Esto, que se denomina "múltiple imposición internacional", se produce principalmente, por la colisión de diferentes criterios de imposición utilizados por los países (por ejemplo, un país se basa en la fuente de la renta y otro país en el criterio mundial). También puede deberse a que diversos países aplican el mismo criterio de imposición (el de la fuente, por ejemplo) pero interpretándolo de distinta manera. El otro efecto tributario en buena medida opuesto al anterior, es que las empresas o personas involucradas en operaciones de comercio internacional, pueden aprovechar en ciertas ocasiones su situación especial (sobre todo cuando se trata de sociedades transnacionales o de alguna manera vinculadas) para evadir la carga fiscal o eludirla, total o parcialmente, en uno, en varios o en todos los países en los que operan.

Como una consecuencia conjunta de los dos efectos anteriores, se ha desarrollado a nivel doctrinario y práctica, una tendencia hacia la cooperación internacional, con vistas a impedir la doble imposición (con beneficio principalmente para la inversión y el desarrollo del comercio internacional) y eliminar la evasión fiscal (con beneficio para todos los países involucrados). Esa tendencia se ha manifestado concretamente en la celebración de los tratados tributarios y en el estudio sistemático de la problemática que los mismos encierran, siendo de interés señalar al efecto, los esfuerzos desplegados en ese sentido por organizaciones internacionales públicas (Naciones Unidas, OECD, ALALC, por ejemplo) y privadas (Asociación Fiscal Internacional, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, entre otro).

Una convención fiscal es un tratado internacional que une dos o más Estados en relación con todo o parte de sus relaciones fiscales. El objeto final de estas convenciones es puramente fiscal, lo que

distingue de otros acuerdos internacionales que pueden incluir disposiciones de tipo fiscal (por ejemplo, acuerdos de cooperación, convenciones consulares). Entre las convenciones fiscales propiamente dichas, las más importantes son los acuerdos generales bilaterales que regulan las relaciones entre dos Estados, en lo que concierne a los impuestos sobre la renta y el capital, y que puede igualmente cubrir los impuestos sucesorios y de timbres.

Otro tipo de acuerdo fiscal puede comprender problemas más limitados, tales como el régimen fiscal de las empresas de transporte internacional, régimen de licencias y patentes, etc.

Debe señalarse asimismo, que las convenciones relativas a los impuestos sobre las ventas y cifras de negocios tienen menor utilidad práctica, ya que generalmente la aplicación de dichos tributos está limitada al territorio nacional de cada Estado.

#### **IMPORTANCIA DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS PARA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**

Cada país dispone generalmente de unidades especializadas para atender, estudiar y resolver la problemática de los tratados tributarios y participar en la negociación de los mismos. Esto es claramente perceptible en los países desarrollados, quienes son por otra parte los de mayor dinamismo en este campo.

Podemos identificar dos áreas de actividades administrativas públicas claramente involucradas en la problemática de los tratados tributarios. Por un lado el área que llamaremos de principios generales, relativos al estudio de la justificación de un tratado, de la estructura que debe tener el mismo y de su organización jurídica y económica. En muchos países desarrollados este campo está a cargo de oficinas especializadas dentro del Ministerio de Hacienda o de Finanzas. (por ejemplo, Estados Unidos). Por otro lado, se tiene el campo propio de la implementación del acuerdo. Allí está directamente involucrada la autoridad que debe lidiar con aspectos tales como, pedidos de informes y los reclamos de un contribuyente contra una supuesta discriminación fiscal de que es objeto en el otro país. En muchos casos, este campo está reservado caso exclusivamente a la oficina administradora de impuestos, y es precisamente por ello que el problema de los tratados tributarios adquiere importancia para la administración fiscal ya que a ellos toca o tocaría participar activamente en la implementación de muchas disposiciones del tratado, en especial los que tienen que ver con el intercambio de información, y con la interpretación de las mismas en cuanto exista una reclamación de los contribuyentes o de la otra parte contratante.

En muchos países en desarrollo, la propia administración tributaria concentra en su seno las funciones de analizar la conveniencia de los tratados tributarios y de su eventual implementación, sin perjuicio de que existan unidades y funcionarios en niveles de asesoramiento de los Ministerios de Hacienda o Economía, que comparten esa responsabilidad.

Por ello entonces, parece imprescindible encarar un proceso de capacitación integral de los funcionarios de la administración fiscal para promover el conocimiento cabal y actualizado de la

problemática que encierran los tratados tributarios. En todo caso, cualquiera sea la estructura organizacional de cada país, a la administración tributaria le corresponde un papel importante en el estudio y operación de cualquier tratado tributario.

## OBJETIVOS DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS.

En términos resumidos puede decirse que los mismos cumplen tres objetivos básicos:

- a) Evitar la doble tributación.
- b) Impedir la evasión fiscal a nivel internacional y permitir que cada jurisdicción nacional reciba una cuota justa del impuesto total pagado por el contribuyente.
- c) Estimular el desarrollo de los países.

En realidad los anteriores objetivos poseen la generalidad necesaria para que sean compartidos por todos los países. Sin embargo, se ha destacado que los mencionados bajo los incisos a) y b) son de primordial interés para los países desarrollados, en tanto que el identificado bajo el inciso c) preocupa principalmente, a los países en desarrollo.

Debe advertirse que la cadena de tratados tributarios internacionales se ha venido incrementando. Los países desarrollados conservan por lejos la primacía en este campo, pero los países en desarrollo han concretado esfuerzos significativos en esta área en los últimos años a nivel, principalmente, de entidades internacionales de integración económica (ALALC y el Pacto Andino, por ejemplo) y de organizaciones privadas especializadas (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), por lo que cabe esperar en el futuro un impulso más vigorosos en este terreno. No es posible afirmar que los tratados tributarios sean buenos o malos. Ya señalamos los fines generales de los mismos. Sin embargo, desde un punto de vista objetivo la necesidad de tales tratados es clara para todos los países, cualquiera sea el grado de su desarrollo económico y social.

Si bien los países desarrollados, que aplican por regla general criterios amplios de imposición son tradicionalmente países exportadores de capital e inversión directa, están obviamente interesados en celebrar tratados tributarios a fin de evitar la doble tributación y la evasión fiscal, obteniendo ingresos de contribuyentes que operan fuera de sus fronteras y a los que les resulta prácticamente imposible fiscalizar sin la existencia de tratados o acuerdos con otros países, las naciones en desarrollo tienen también potencialmente mucho que ganar con la concertación de tratados. En primer lugar, en América Latina, por ejemplo, algunos países aplican criterios amplios de imposición y ello conduce inevitablemente a la existencia de doble tributación. Además, tales países pueden aprovechar los tratados tributarios para introducir en ellos normas destinadas a estimular su crecimiento económico, como por ejemplo, el reconocimiento por los países de la residencia del principio del "tax sparing" u otras normas que posibiliten recibir los beneficios de la inversión en los países en desarrollo. Igualmente, debe reconocerse que como consecuencia de la corriente de préstamos internacionales y la inversión pública y privada, y cada vez más intensa en la mayor parte

en los países en desarrollo, empresas y técnicos procedentes de países desarrollados están actuando cada vez con más frecuencia en los países en desarrollo en el ejercicio de actividades industriales, técnicas y profesionales en general. Ante la ausencia de tratados tributarios, los países en desarrollo se encuentran en la necesidad de exonerar de impuestos a tales operaciones, lo que muchas veces no significa beneficio alguno para las empresas o aplicar el impuesto, lo que no siempre resulta ser íntegramente acreditado en el país de origen, todo lo cual incide en un perjuicio para el país en desarrollo.

Como todo convenio, es importante y útil que las partes estén en pleno conocimiento de los aspectos que encierra el mismo y obtener los mayores beneficios en términos equilibrados. Quizás, la falta de un conocimiento pleno de la problemática envuelta en los tratados tributarios es lo que ha determinado que los países en desarrollo, sobre todo los de América Latina, hayan concretado muy pocos convenios entre ellos y con terceros países fuera de área.

### **ESTADO ACTUAL DE LOS ESTUDIOS Y MODELOS DE TRATADOS TRIBUTARIOS.**

Se cita la Convención franco-belga de 1843 sobre asistencia administrativa en materia de derechos de sucesión como uno de los más antiguos acuerdos internacionales. Sin embargo, el desarrollo de estudios serios sobre esta materia es mucho más reciente. El Comité Fiscal de la Liga de las Naciones presentó un informe en Génova en 1928, al que siguieron luego los conocidos Modelos de Tratados Tributarios de México en 1943 y de Londres en 1946.

Hoy en día pueden señalarse cinco tipos de tratados tributarios desarrollados a nivel doctrinario y en la práctica que acaparan la atención directa de los estudiosos en la materia:

- a) El Modelo de la OCDE.
- b) Los Modelos del Pacto Andino de 1971
- c) Las Guías de las Naciones Unidas de 1974
- d) El Modelo de las últimas Convenciones de los Estados Unidos.
- e) El Modelo ALALC de 1977

a) La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con sede en París, que agrupa a las principales naciones industrializadas del Mundo Occidental, aprobó en 1963 un Modelo de Tratado Tributario que es generalmente seguido por los países desarrollados. El Modelo que se refiere a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, tiene como meta estimular a los países desarrollados para la inversión de capitales a los países en desarrollo. El texto del Modelo tomó como base el Proyecto de Convenio de Londres de 1946 y contiene disposiciones que representan los puntos de vista de los países miembros. El texto original ha sido revisado en varios de sus artículos y las modificaciones fueron dadas a conocer en abril de 1972. El Comité de Asuntos

Fiscales se ha venido reuniendo desde entonces para finalizar el trabajo de análisis de las nuevas disposiciones proyectadas.

El Modelo contiene en sus Artículos 24, 25 y 26, disposiciones relacionadas con la “no discriminación”, “consultas” e “intercambio de información”, debiendo destacarse la posibilidad abierta los residentes de un Estado contratante de plantear ante la autoridad competente de su país, cualquier disconformidad con la interpretación o aplicación del Convenio por parte del otro Estado contratante y ello puede motivar la iniciación de consultas entre ambas autoridades competentes para definir la correcta aplicación del Tratado. Igualmente y como aspecto singular, el Modelo preceptúa una serie de limitaciones al intercambio de información, en el sentido de que no se obliga a un Estado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación, a suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o práctica administrativa ni a transmitir información que releven un secreto comercial, industrial o profesional.

b) La Comisión del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino) que agrupó originariamente a los seis países de la Región Andina de la América Latina (Chile, Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela) y que quedara reducida a cinco países por la separación de Chile, aprobó en noviembre de 1971 la Decisión No. 46 que incluye dos Convenios tipos para evitar la doble tributación. Los referidos modelos, de estructura casi idénticos son recomendados para su utilización por los países miembros en los convenios sobre impuesto a la renta y patrimonio que celebren entre ellos y con terceros países fuera del área.

c) Siguiendo una resolución aprobada en agosto de 1967, por el Consejo Económico y Social, la Secretaria General de las Naciones Unidas dictó la Resolución 1273 constituyendo un Grupo de Expertos sobre Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La función del Grupo consiste en “explorar los medios de facilitar las conclusiones de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, incluida la formulación, según corresponda, de posibles normas y de técnicas para usos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan sus respectivos intereses fiscales”. Luego de la V Reunión de trabajo, el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas dio a publicidad en un trabajo elaborado por el Grupo, titulado “Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries”. El documento constituye un manual para los Gobiernos de los países miembros y para los funcionarios negociadores de tratados tributarios. Las guías contenidas en el mismo cubren los siguientes aspectos: tributación de ingresos comerciales; de transporte marítimo y aéreo; utilidades; dividendos; intereses, regalías; renta de servicios personales; intercambio de información para la prevención de la evasión y elusión tributarias internacionales.

A requerimiento del Secretario General de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, el Grupo ha dado prioridad a la cuestión del intercambio de información para combatir la evasión tributaria. Al respecto, se acordó que las normas regulares de los Tratados Tributarios con relación al intercambio de información deberían ser ampliadas para cubrir no solamente los casos de fraude sino también los de elusión tributaria bajo ciertas condiciones. Al respecto, se señaló que el trabajo en estas áreas de evasión fiscal, intercambio de información y apropiación de

rentas, deben continuarse y realizarse contactos con otras agencias de las Naciones Unidas y con la OCDE.

d) Los Estados Unidos que tienen una amplia red de tratados tributarios han seguido el Modelo de la OCDE. El 17 de Mayo de 1967 se publicó un Modelo revisado que se ajusta casi exactamente al nuevo proyecto modificado de la OCDE. Una de las diferencias se relaciona precisamente con el intercambio de información. Así el intercambio de información se refiere no sólo a los impuestos cubiertos por el Convenio sino también y aquí está la diferencia con el Modelo OCDE a todos los impuestos nacionales de ambos países. Así por ejemplo, en caso de no existir un tratado tributario relativo al impuesto sobre herencias entre los Estados Unidos y el otro Estado, esta cláusula inserta en un tratado sobre el impuesto a la renta permitiría el intercambio de información sobre los impuestos sucesorios.

e) Finalmente, el Grupo de Expertos delegados de los países miembros de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) ha celebrado cuatro reuniones en Montevideo en 1973, 1974, 1976 y 1977. Como consecuencia de esas reuniones se elaboró un documento definiendo los criterios y en su caso las alternativas que los países de la Zona podrían adoptar en los tratados tributarios que celebran entre sí, a efectos de atribuirse la potestad tributaria en materia de impuesto a la renta y patrimonios. El documento se inclina por aceptar con carácter general el principio de la fuente como criterio de imposición, pero sin embargo, su adopción no asume el carácter rígido que es posible apreciar en los Modelos del Pacto Andino. El Modelo también contiene disposiciones sobre "no discriminación" "consultas e información" e "intercambio de información" en términos sustancialmente similares a los establecidos en los "Modelos" del Pacto Andino.

La negociación y celebración de los tratados se inicia con un proceso, en el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados; posteriormente se inicia el análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia.

Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule el proyecto de tratado, inspirándose o no en alguno de los modelos, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible.

La negociación de un tratado, implica entre otras muchas cosas, la armonización de distintos sistemas fiscales, aun sin tener que cambiar la legislación interna, pero los cuales entran en conflicto, y hará que un país puede regirse por el principio de la fuente y el otro, por el de la residencia, lo que ocasiona que en el tratado se establezcan procedimientos de integración, para determinar cuál Estado grava la riqueza y bajo qué condiciones.

Se tiene conocimiento de que nuestro país ha elaborado un modelo de convenio, el cual fue realizado por la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales dependiente del Servicio de Administración Tributaria, del cual sólo se han conocido diversos comentarios, pero desafortunadamente todavía no se ha dado a conocer.

Consideramos que el hecho de que nuestras autoridades fiscales se hayan preocupado por elaborar un modelo, el cual les permita negociar los diversos tratados para evitar la doble imposición, permitirá establecer en dichos tratados, los principios y conceptos de nuestra legislación fiscal, lo que representará un verdadero avance al momento de su negociación.

**A continuación expondremos la situación que guardan los tratados que nuestro país ya ha celebrado y que se encuentran en vigor para el intercambio de información Tributaria.**

Un tratado tributario incluye normalmente disposiciones relacionadas con la cooperación administrativa y el intercambio de información representa una de las más importantes del tratado con vistas a promover la justa aplicación de los impuestos en las jurisdicciones fiscales involucradas, la correcta aplicación de las normas del acuerdo y principalmente, impedir la evasión fiscal. Si bien el intercambio de información puede no incluirse preceptivamente en un tratado tributario, está consagrado en el texto del Convenio. Para que el intercambio de información sea realmente eficaz y pueda cumplir con los objetivos determinados, debería incorporarse dentro de un tratado tributario ya que aisladamente considerado lleva consigo el riesgo de la discriminación en contra de los contribuyentes, en tanto que incluido dentro de un tratado se puede cubrir de la protección necesaria para que esa discriminación no se produzca.

El examen de intercambio de información plantea una serie de cuestiones que deben ser discutidas en la Conferencia, entre las cuales se destacan:

- 1)Tipos de intercambio.
- 2)Confidencialidad.
- 3)Fundamentación de las solicitudes.
- 4)Procedimiento administrativo.
- 5)Casos específicos.

En relación con los tipos de intercambio, generalmente se distinguen dos clases; el rutinario o automático y sobre pedidos específicos. Algunos autores reconocen además, la existencia del



llamado "intercambio discrecional" aludiendo al que se atiende según lo entienda la parte pertinente.

El intercambio "rutinario" o "automático" implica que cada administración envía a la otra todo tipo de información, aunque la misma no sea solicitada. Esta modalidad, puede determinar una carga excesiva de trabajo por lo que puede limitarse el tipo de información a intercambiar. La segunda forma es más racional y consiste en intercambiar información sobre base de pedidos concretos.

Es importante que la información, tanto la que se solicita como la que se envía, sirva solamente para propósitos fiscales y tenga carácter confidencial, no obstante lo cual puede determinarse que la información se utilice en las etapas de litigio ante las autoridades competentes de un país (por ejemplo, cuando están envueltos casos delictivos). Los pedidos de información deben referirse a un contribuyente determinado, a un rubro específico de la renta o de gastos de operación y han de suministrarse las razones fundamentales que motivan la solicitud. Debe ser evidente además, que la información que una administración solicita no es posible obtenerla en su propio país y por su parte el país receptor de la misma debe evacuarla siempre que esté en capacidad física de hacerlo. Por este motivo se ha insistido en la conveniencia de utilizar formularios y procedimientos estándares para uniformar el intercambio de información.

"El intercambio de información constituye uno de los procedimientos más idóneos para impedir la evasión internacional de impuestos y adquiere especial relevancia en relación con la auditoría de empresas transnacionales y vinculadas y de operaciones internacionales en general".<sup>83</sup>

En relación con los problemas jurídicos, administrativos y contables involucrados, pueden identificarse varios casos concretos en que el intercambios de información plantea problemas a veces complejos. Ellos son cuando están referidos a casos tales como los del secreto bancario, los precios de transferencia, la asignación de ingresos y gastos entre diversos países, pago de regalías, intereses y servicios de asistencia técnica.

Es obvio que la evasión tributaria a nivel internacional se realiza en múltiples casos apoyándose en el secreto que rodea las operaciones bancarias en todo el mundo. Esto puede darse por ejemplo en casos de sobrefacturación o subfacturación, en donde los excedentes y faltantes se depositan en cuentas bancarias fuera de los países involucrados. El intercambio de información entre las administraciones tributarias de los países significaría un paso muy importantes para impedir estas modalidades de evasión de impuestos. Muy vinculado con lo anterior se encuentra el problema de los precios de transferencia. En ciertos casos puede resultar imposible a una administración tributaria comprobar la veracidad de los precios de costo de mercadería importadas al país. Sería de todo punto de vista antijurídico determinar un costo menor o mayor en forma arbitraria por lo que

---

<sup>83</sup> Ortiz, Sainz y Tron. Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Ed. Themis. México 1998. p. 41.

en tales casos la información oficial recibida del país de origen de la mercadería puede ayudar a la determinación del precio real.

En relación con el pago de regalías, intereses y servicios de asistencia técnica, el intercambio de información constituye el elemento fundamental que permitirá determinar con exactitud la existencia o no de las marcas, patentes, préstamos, y servicios que dieron origen al pago de aquéllas.

Cuando se plantea la interrogante acerca de la naturaleza de la función que puede llegar a desempeñar el CIAT en materia de intercambio de información de actividades internacionales el análisis se ubica en dos planos distintos: en uno de ellos las distintas posibilidades de acción se definen en función de los cometidos naturales de este Organismo y en el otro se visualizan por el contrario cometidos más trascendentes.

En el primero se parte del supuesto de mecanismos de información ya acordados y en ese contexto el CIAT podría:

- 1) Sugerir áreas generales en las que el intercambio de información ofrezca interés.
- 2) Sugerir medios idóneos para llevarla a cabo.
- 3) Sugerir mecanismo de instrumentación adecuados.
- 4) Prestar asesoramiento para la evaluación del proceso de intercambio.
- 5) Prestar asistencia en lo técnico y en lo administrativo.

En el segundo se parte de la premisa de la conveniencia en la extensión de este servicio de información y en él se aportan sugerencias para que el mismo no quede limitado a los casos previstos en acuerdos bilaterales. Se sugiere:

- 1) Que el CIAT pase a constituirse en un foro destinado a promocionar el régimen.
- 2) Que el CIAT pase a constituirse en un banco internacional de intercambio de información.

Hasta donde se avance o se pueda avanzar en este terreno en gran medida estará dependiendo de los medios con los que pueda contar el CIAT para llevar a cabo estas nuevas funciones y del valor relativo que a ellas se le asigne en las administraciones fiscales de los países que lo integran.

## **TRATADO CON LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria", fue publicado en el Diario Oficial el 23 de enero de 1990.

Las principales características de este Acuerdo son las siguientes:

A) Fue firmado el 18 de septiembre de 1989, aprobado por la Cámara de Senadores el 19 de diciembre de 1989 y el canje de notas diplomáticas requerido para su entrada en vigor fue efectuado los días 10 y 18 de enero de 1990.

En virtud de lo anterior y conforme al artículo 7 del propio Acuerdo, el mismo ha entrado ya en vigor, ya que el presente Acuerdo se empezó a aplicar a impuestos exigibles a partir del año de 1990.

B) El convenio aplica en relación con los impuestos federales sobre la renta, sobre productos del trabajo, al activo, al valor agregado y sobre el consumo, respecto de México; respecto a los Estados Unidos de América, se relaciona con los impuestos federales sobre la renta, sobre la renta del trabajo, sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta, sobre sucesiones y donaciones y los impuestos federales sobre el consumo.

Se prevé su aplicación a impuestos idénticos o substancialmente similares que se establezcan con posterioridad.

Se excluye expresamente su aplicación respecto de impuestos locales de ambos países, así como de aquellos impuestos que hayan prescrito o caducado de acuerdo con las leyes del Estado requirente.

C) Con motivo del Acuerdo las autoridades de ambos países intercambiarán información destinada a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o el cobro y ejecución de créditos fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria, de cualquiera de las siguientes formas:

- 1) Automática, que procederá cuando así lo acuerden las autoridades de ambos países.
- 2) Espontánea, cuando así lo considera oportuno alguna de las autoridades.

3)A requerimiento del otro Estado contratante; sobre este apartado, se establecen diversas reglas o procedimientos para que los Estados puedan suministrarse la información requerida.

D)Por último, cualquier información que reciba un Estado se tratará como secreta en los términos de la ley del Estado que suministró dicha información y sólo se proporcionara las personas involucradas en las consecución de los fines del convenio.

E)Con fecha 25 de enero de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto de Promulgación del Protocolo que Modifica el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria.

Dicho Protocolo consistió en lo siguiente:

1)El Acuerdo de 9 de noviembre de 1989, únicamente preveía el intercambio de información respecto de impuestos federales, por lo que la modificación del Acuerdo mediante este Protocolo amplia el intercambio de información a los impuestos establecidos por un Estado, Municipio, u otra subdivisión política o autoridad local de un Estado contratante, sin que pueda aplicarse a los impuestos establecidos por una posesión de un Estado contratante.

2)Se realizan precisiones respecto a los requerimientos para la obtención de información, puesto que el Acuerdo contemplaba que, para el caso de México, dependiendo de la materia de la información requerida, debía aplicarse la disposición contenida en el artículo 93 de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, quedando a través del Protocolo la referencia al artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito "o cualquier otra disposición similar o equivalente que pueda adicionarse o sustituir a la disposición mencionada anteriormente".

3)El protocolo que modifica el Acuerdo de intercambio de información entró en vigor al efectuarse el intercambio de notar por los representantes de los Estados contratantes, misma que se realizó el 26 de Octubre de 1995, y permanecerá en vigor mientras esté vigente el acuerdo al que modifica.

#### **TRATADO CON CANADA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA.**

Este convenio, cuya denominación completa es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el intercambios de información tributaria" fue publicado en el Diario Oficial el 15 de julio de 1992, y es similar al que México tiene celebrado con los Estados Unidos de América.

Las principales características de este convenio son las siguientes:

A) Fue firmado el 16 de marzo de 1990, aprobado por la Cámara de Senadores el 8 de julio de 1991 y el canje de notas diplomáticas requerido para su entrada en vigor fue efectuado los días 29 de agosto de 1991 y 27 de abril de 1992.

En virtud de lo anterior y conforme al artículo 7 del propio convenio, el mismo ha entrado ya en vigor.

El convenio se aplicará a impuestos exigibles a partir de lo de enero de 1993, o bien, adeudados a esa fecha aún cuando su exigibilidad haya sido anterior.

B) El convenio aplica en relación con los impuestos federales sobre la renta, sobre productos del trabajo y al activo, respecto de México; y los impuestos canadienses comprendidos en su Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se prevé su aplicación a impuestos idénticos o substancialmente similares que se establezcan con posterioridad.

Se excluye expresamente su aplicación respecto de impuestos locales de ambos países.

C) Con motivo del convenio las autoridades de ambos países intercambiarán información destinada a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o el cobro y ejecución de créditos fiscales, de cualquiera de las siguientes formas:

1. Automática, que procederá cuando así lo acuerden las autoridades de ambos países.
2. Espontánea, cuando así lo considere oportuno alguna de las autoridades.
3. A requerimiento del otro Estado contratante.

D) Los Estados contratantes no estarán obligados a suministrar información cuando ello resulte contrario a su seguridad nacional u orden público, cuando provoque que se divulguen secretos protegidos por la ley, o bien, cuando el hacerlo sea contrario a las prácticas administrativas de ese Estado.

Sin embargo, quedan en libertad de hacerlo si así lo desean.

E) Cualquier información que reciba un Estado se tratará como secreta en los términos de la ley del Estado que suministró dicha información y sólo se proporcionará a las personas involucradas en la consecución de los fines del convenio.

**Por último expondremos la situación que guardan los quince tratados internacionales en materia fiscal que nuestro país ha celebrado y que se encuentran en vigor para evitar la doble imposición y de los cuales se hará una breve introducción de su negociación.**

La doble tributación o doble imposición internacional existe cuando a una persona, física o moral, le son impuestos dos o más gravámenes (impuestos) por otros tantos Estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional. Como lo apunta Hugo B. Margain "se presenta la doble imposición internacional cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente".<sup>84</sup>

La doble tributación o doble imposición internacional es un problema que enfrentan actualmente los sujetos de las relaciones internacionales y que, como lo afirma el maestro Giuliani Fonrouge, "consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica".<sup>85</sup>

Siguiendo el esquema propuesto por Eduardo Abril A. En su ponencia para la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado que tuvo lugar en Madrid, España en 1973, existen cinco elementos fundamentales para que se configure la doble imposición internacional, de los cuales hay dos que no son aceptado en forma unánime por la doctrina.

Dichos elementos son, a saber, los siguientes:

a) La incidencia de dos o más soberanías fiscales. Es decir, la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de doble o múltiple imposición.

b) Identidad o similitud de impuestos. Dicho en otras palabras, si se trata de un impuesto al valor agregado y uno sobre la renta, no existirá doble imposición; esto implica la necesidad de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos, para lo cual se requiere un análisis cuidadoso de los hechos imponibles establecidos para cada uno de dichos impuestos.

c) Identidad del sujeto o sujetos gravados. Aun cuando a primera vista aparece como un elemento sencillo de definir, el problema puede presentarse a partir del reconocimiento por parte de uno de los Estados de personalidad jurídica para efectos fiscales de un ente determinado al cual, en el otro u otros Estados, no se le reconozca personalidad; en esta circunstancia habrá que analizar, detalladamente, cuál es el patrimonio afectado para determinar si hay o no identidad en el sujeto gravado.

<sup>84</sup> Margain Hugo. Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional del ISR, citado por Ortiz, Sainz y Tron. Ed. Themis, México 1998, p. 3.

<sup>85</sup> Giuliani Fonrouge Carlos, Derecho Financiero, Ortiz, Sainz y Tron, Op. cit., p. 3.

d) **Identidad de periodo impositivo.** Es decir, que los gravámenes coincidan en cuanto al momento de causación y ejercicio de pago, este elemento no es considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para que exista doble imposición; y

e) **Acumulación de la carga tributaria.** Este último elemento tampoco es considerado por toda la doctrina como necesario para que exista doble imposición.

En términos generales podríamos afirmar que la causa primaria de la doble o múltiple imposición internacional, la constituye el hecho de que los diversos Estados no respetan los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria, o bien, que parten de interpretaciones diversas de los mismos.

En la opinión de Eduardo Abril A., son dos causas fundamentales de la doble imposición internacional:

a) **La primera** consiste en la aplicación por parte de los Estados, de principios o criterios jurisdiccionales diferentes; y,

b) **La segunda**, suponiendo la aplicación de los mismos principio o criterios jurisdiccionales, la distinta definición que se dé a dichos criterios o el distinto modo en que se resuelvan los problemas que plantean.

Así pues encontramos la necesidad de armonización internacional en cuanto a las leyes de contenido tributario, pues de lo contrario los únicos caminos viables para la solución del problema de la doble imposición internacional serán los convenios internacionales, o bien, los métodos unilaterales que, por regla general, no resuelven el problema en el fondo sino tan sólo evitan sus efectos.

Se puede afirmar que la doble imposición produce distorsiones económicas que atentan en contra de la libre competencia en el ámbito internacional, no sólo tratándose de los capitales, sino también del trabajo y de la técnica.

Los métodos para evitar la doble imposición pueden clasificarse en tres grandes grupos:

a) **Unilaterales:** son aquellas disposiciones internas que pretenden evitar que exista doble imposición sobre sus nacionales.

b) **Bilaterales:** son aquellos convenios o tratados internacionales que pretenden evitar que exista doble imposición para los nacionales de los dos Estados involucrados, siguiendo ciertos criterios de sujeción o atribución.

c) **Multilaterales:** son aquellos convenios o tratados internacionales que son celebrados entre más de dos Estados con la misma estructura que los bilaterales.

En nuestra opinión los medios unilaterales que pueden ser efectivos para resolver el problema de cara a los nacionales de un Estado determinado, no son el medio idóneo de solución, pues se requeriría que todos los países partieran de los mismos principios conceptuales y de atribución de potestad tributaria.

Una vez que hemos identificado a los tratados internacionales como un método adecuado para evitar la doble imposición internacional, surgen naturalmente preguntas relativas a la forma en que debe procederse para su aplicación conforme al Derecho mexicano; aspectos tales como su jerarquía, interpretación, relación con las leyes fiscales nacionales, etc.

La regulación jurídica de los tratados o convenciones internacionales se contiene, por lo que a nuestro país se refiere, en los siguientes cuerpos normativos:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.
3. Ley sobre la Celebración de Tratados.
4. Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble imposición sobre la renta y el capital.

A continuación, nos ocuparemos de los preceptos constitucionales que, a nuestro entender, resultan relevantes para la definición del ámbito de aplicación y jerarquía de los tratados internacionales en materia fiscal, especialmente de los celebrados para evitar la doble imposición.

## 1. CELEBRACION DE LOS TRATADOS.

El artículo 89 fracción X constitucional establece, a su letra, lo siguiente:

“Art. 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

....

X. Dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados con las potencias extranjeras, sometiéndolos a la ratificación del Congreso Federal.”<sup>86</sup>

<sup>86</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ibid., p. 72.



Por su parte, el artículo 76 de la Constitución en su fracción I, dispone que:

“Art. 76.- Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión .....”<sup>87</sup>

De conformidad con los preceptos transcritos, es claro que la celebración de tratados internacionales es una facultad del Presidente de la República, que requiere la concurrencia de la Cámara de Senadores, para su aprobación.

Cabe tan sólo destacar, que la intervención del Poder Legislativo en la celebración de tratados internacionales es limitada, pues no es una facultad del Congreso (Cámara de Diputados y Cámara de Senadores), sino únicamente del Senado.

Por otro lado, el artículo 15 constitucional dispone, a su letra, lo siguiente:

“Art. 15.- No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido, en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.”<sup>88</sup>

Por último, el artículo 117, fracción I de la misma Constitución establece que:

“Art. - 117 Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado, o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras.....”<sup>89</sup>

De esta suerte, los tratados internacionales son, por definición, de orden federal, no pudiendo ser celebrados por las entidades federativas sobre las materias reservadas a su competencia.

<sup>87</sup> Ibid., p. 66.

<sup>88</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ibid., 12.

<sup>89</sup> Ibid., p. 106.

## 2. JERARQUIA E INTERPRETACION DE LOS TRATADOS.

Dispone el artículo 133 constitucional lo siguiente:

“Art. 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que puedan haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.<sup>90</sup>

De conformidad con este precepto es claro que, para efectos de nuestro sistema jurídico, los tratados internacionales son una ley de orden federal.

Ante tal circunstancia se presenta una discusión que ha sido abordada no pocas veces por los especialistas respecto de la jerarquía o preminencia que guardan los tratados respecto de las demás leyes federales.

En efecto, el texto constitucional dispone que las leyes del Congreso que emanen de la propia Constitución y los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma que celebre el Presidente con la aprobación del Senado, son la ley suprema de la Unión. De esta afirmación podemos desprender que no se está estableciendo una relación de supremacía o superioridad entre las leyes del Congreso y los tratados, sino una identidad o igualdad de rango jerárquico, es decir, ambas tienen el mismo rango o nivel.

La discusión se presenta respecto de la definición de cuáles son esas leyes del Congreso que emanan de la Constitución, pues no debemos olvidar que existen las llamadas leyes reglamentarias, que son aquellas que se ocupan, precisamente, de reglamentar el contenido de un precepto constitucional; en esta clasificación se encuentran, entre otras, la Ley Federal del Trabajo, reglamentaria del apartado A del artículo 123 constitucional, o la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales.

De esta suerte, existen dos posibles interpretaciones del texto constitucional; la primera, que indica que las leyes a que hace referencia el artículo 133 son únicamente aquellas que tengan el carácter de reglamentarias y, una segunda, que indicaría que el texto constitucional se refiere a todas las leyes federales, pues en tanto que todas deben acatar la Constitución y tener su fundamento en ella, emanan de la misma.

---

<sup>90</sup> Ibid., p. 138.

## C. CONCLUSIONES DE ORDEN CONSTITUCIONAL.

Vistas todas las disposiciones constitucionales anteriores y la relación entre ellas, podemos establecer las siguientes conclusiones:

1) Los tratados no pueden crear contribuciones o alterar los elementos de causación o el objeto del impuesto, pues corresponde al Congreso el imponer las contribuciones suficientes para cubrir el presupuesto.

2) Los tratados no reforman a la ley; otorgan tratamientos específicos, pues en la reforma o derogación de las leyes se deben observar los mismo trámites establecidos para su creación.

3) Los tratados deben respetar las garantías y derechos establecidos por la Constitución, lo contrario está prohibido por el artículo 15 constitucional.

4) Los tratados deben respetar los principios de legalidad, de proporcionalidad y equidad de los impuestos, contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

5) Las tasas diferenciales y preferenciales establecidas en algunos tratados en perjuicio de otros contribuyentes que estén en la misma situación, pueden dar lugar a falta de equidad en los impuestos.

De todo lo expuesto, podemos enunciar lo que, a nuestro juicio, pudieran ser los pasos a seguir para una aplicación práctica de los tratados internacionales celebrados por nuestro país para evitar la doble imposición:

1) En primer lugar, tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, en las que pueda presumirse la imposición de gravámenes por el Estado Mexicano, sea por establecimiento permanente o por ingresos con fuente de riqueza en México, deberá analizarse el asunto a la luz de las disposiciones en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De no existir gravamen en términos de esta ley en la operación en cuestión, no habrá impuesto a pagar, pues el único vehículo para establecer un gravamen es la ley, como antes lo indicamos.

2) En el supuesto de que si exista un gravamen u obligación fiscal para el residente en el extranjero en la ley, deberá entonces procederse a verificar si existe o no tratado fiscal en vigor con el país del cual el contribuyente que nos ocupa sea residente.

3) De existir un tratado fiscal en vigor con el país del cual sea residente el contribuyente en cuestión, deberá entonces procederse a verificar, en primer lugar, si el tratado resuelta o no aplicable tanto al contribuyente en lo particular, como al caso concreto.

4) Por último y de ser aplicable el tratado, entonces habrá que establecer si en el mismo se conceden reducciones impositivas o exenciones que beneficien al perceptor del ingreso.

## **TRATADO CON ALEMANIA.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio", fue firmado el 23 de febrero de 1993 y aprobado por el Senado el 27 de mayo de ese mismo año, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 16 de junio de 1993.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla General (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

La definición de residencia está dada, siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), es decir, la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Alemania por la ley alemana; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

Como reglas particulares que merecen nuestra atención se encuentran las siguientes:

1. En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales o la vivienda permanente, el conflicto se definirá por nacionalidad; y si la persona tiene doble nacionalidad en términos de la ley alemana, el conflicto deberá resolverse por la vía del procedimiento de acuerdo mutuo.

2. En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la persona moral en cuestión se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

## **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

### **Impuestos Mexicanos.**

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

### **Impuestos alemanes.**

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto sobre sociedades.
3. Impuesto sobre el patrimonio.

## **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y BENEFICIOS EMPRESARIALES.**

### **A.- Existencia del establecimiento permanente (Arts. 5, 7 y Protocolo (1) y (2))**

Las principales diferencias en el tratamiento de los establecimientos permanente respecto de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta son:

1) Al enumerar los lugares que se consideran entre otros, establecimiento permanente, se incluye en forma específica a las sedes de dirección.

2) En el caso de construcción de obra, instalación, montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, habrá establecimiento permanente sólo cuando su duración sea superior a seis meses, sin precisar si son o no consecutivos, o dentro de un cierto lapso.

3) Para que se puedan atribuir ingresos derivados de ventas de mercancías idénticas o similares por la casa matriz al establecimiento permanente, será necesario probar que el establecimiento participó en la operación.

### **A.- Beneficios empresariales.**

Se establece como regla general que los beneficios (utilidades) de una empresa residente en alguno de los Estados contratantes sólo puedan ser gravados en el Estado de residencia de dicha empresa, a menos que realice su actividad en el otro Estado a través de un establecimiento permanente.

En este último supuesto, en adición a las reglas antes comentadas relativas al establecimiento permanente, se establecen las siguientes:

1. Los "beneficios" del establecimiento permanente se calcularán permitiendo la deducción de los gastos incurridos para la obtención de sus fines, incluyendo los generales de administración y los de dirección, con independencia del lugar en que sean erogados.

2. En todo caso y sin perjuicio de la regla antes indicada, se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que "este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada".

3. No se atribuirán beneficios por el mero hecho de la compra de bienes para la empresa.

4. En caso de que los beneficios atribuibles se encuentran regulados por separado en otros artículos del Tratado, prevalecerán estos últimos.

#### **PRECIOS DE TRANSFERENCIA.**

En el artículo 9 del Tratado se establece expresamente la posibilidad de aplicación de las disposiciones relativas a operaciones entre partes relacionadas a que se refiere el artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que se presenten los siguientes supuestos:

A) Que una empresa residente en uno de los Estados contratantes participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa residente del otro Estado contratante.

B) Que una o más personas (las mismas) participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de empresas situadas en los dos Estados contratantes.

#### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, que constituye la esencia misma del tratado destacan los siguientes aspectos:

Residentes en México (Art. 23, párrafo (1))

Se establece el siguiente procedimiento:

1) Podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto alemán pagado hasta por un monto que no exceda el impuesto mexicano que se pagaría por las mismas rentas.

2) En el caso de sociedades residentes en México, podrán acreditar también contra el impuesto mexicano que se cause por los dividendos obtenidos de una sociedad residente en Alemania, el impuesto alemán pagado por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron dichos dividendos.

## **TRATADO CON BELGICA.**

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta "fue firmado el 24 de noviembre de 1992 y aprobado por el Senado el 1º. De junio de 1994, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 15 de junio de 1994. El canje de notas diplomáticas se efectuó el 24 de junio de 1994 y el 7 de noviembre de 1996, publicándose su texto el 6 de enero de 1997.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla General (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Bélgica por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Dentro del concepto de "residente" no se incluye a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por ingresos procedentes de fuente de riqueza en dicho Estado.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

Como reglas particulares que merecen nuestra atención se encuentran las siguientes:

1) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia, tratándose de personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales o la vivienda permanente o habitual, el conflicto se definirá por nacionalidad; y si la persona tiene doble nacionalidad en los términos de la legislación belga, el conflicto deberá resolverse por la vía del procedimiento de acuerdo mutuo.

2) En el caso de personas morales que tengan doble residencia, se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplicará a los siguientes impuestos:

Impuestos de México.

Impuesto sobre la Renta.  
Impuesto al Activo

Impuestos de Bélgica.

Impuesto de las Personas Físicas.  
Impuesto de Sociedades.  
Impuestos de las Personas Morales.  
Impuesto de los no Residentes.

#### **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y BENEFICIOS EMPRESARIALES.**

En este tema son de relevancia los siguientes aspectos:

**Existencia del establecimiento permanente.**

Las principales diferencias en el tratamiento de los establecimientos permanente respecto de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta son:

1) Al enumerar los lugares que se consideran entre otros, establecimiento permanente, se incluye en forma específica a las sedes de dirección.

2) En el caso de obras, actividades de construcción, proyectos de instalación o montaje, o actividades de inspección relacionadas con ellos, habrá establecimiento permanente sólo cuando su duración sea superior a seis meses, sin precisar si son o no consecutivos, o si deben transcurrir dentro de un cierto lapso; por otro lado, no incluye la actividad de "supervisión" dentro de este concepto.

#### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos:

**Reglas Generales (Art. 22)**

En el caso de México:

1) Los residentes en México podrán acreditar, de acuerdo con nuestra legislación interna, el impuesto sobre la renta pagado en Bélgica.

2) Asimismo y de conformidad con las condiciones previstas en la legislación mexicana (Art. 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) las sociedades mexicanas, además de acreditar el impuesto



señalado en el inciso anterior, podrán acreditar el impuesto belga pagado por la sociedad residente en Bélgica sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos.

En el caso de residentes en Bélgica, se establecen diversas reglas para lograr efectivamente la eliminación de la doble imposición, respecto de ingresos gravados en México.

## **TRATADO CON CANADÁ.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 8 de abril de 1991 y aprobado por el Senado el 8 de julio de ese mismo año, efectuándose el canje de notas diplomáticas los días 29 de agosto de 1991 y 11 de mayo de 1992, promulgándose finalmente mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 17 de julio de 1992.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla General (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Canadá por la ley canadiense; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que los Estados contratantes, de común acuerdo, tratarán de solucionar el problema; de no llegar a un acuerdo, la persona moral en cuestión se considerará fuera del ámbito de aplicación de los artículos 6 a 21 y 23 del Tratado. Es decir, no gozará de los beneficios del mismo.

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

Impuestos mexicanos:

Impuestos sobre la Renta.

Impuesto al Activo.

Impuestos canadienses:

Los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo el Estatuto del Impuesto sobre la Renta.

#### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, que constituye la esencia misma del Tratado destacan los siguientes aspectos:

##### **Residentes en México (Art. 22)**

Se establece el siguiente procedimiento:

1) Podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto canadiense pagado, hasta por un monto que no exceda el impuesto mexicano que se pagaría por las mismas rentas.

2) En el caso de sociedades residentes en México, podrán acreditar también contra el impuesto mexicano que se cause por los dividendos obtenidos de una sociedad residente en Canadá, el impuesto canadiense pagado por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron dichos dividendos.

##### **Residentes en Canadá (Art. 22, párrafo (2))**

Se establecen las reglas particulares conforme a las cuales los residentes en Canadá podrán acreditar el impuesto pagado en México.

#### **TRATADO CON COREA.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 6 de octubre de 1994, aprobado por el Senado el 16 de diciembre de 1994 y publicado en el Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1995.

#### **AMBITO SUBJETIVO.**

##### **Regla General (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con los preceptos indicados, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por la ley mexicana y la de los residentes en Corea por la ley de dicha República; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Se precisa que, dentro del concepto anterior, no se incluye a quienes sean contribuyentes en alguno de los países contratantes exclusivamente por ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en alguno de ellos.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

Como reglas particulares que merecen atención pro separado, se encuentran las siguientes:

1) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales, la vivienda permanente, o el lugar habitual de vida, el conflicto se definirá por nacionalidad, y en su defecto, el conflicto se resolverá mediante el procedimiento de acuerdo mutuo.

2) En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la persona moral en cuestión se considerará residente de aquel país en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

#### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

Impuestos de México.

1. Impuesto Sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

Impuestos de Corea.

1. Impuesto Sobre la Renta.
2. Impuesto sobre Sociedades.
3. Impuesto a la Habitación.

## **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos contenidos en el artículo 23:

A) Los residentes en México podrán acreditar, conforme a ciertas bases, el impuesto pagado a Corea contra el impuesto sobre la renta a su cargo.

Asimismo, cuando una sociedad residente en México sea propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente en Corea, podrá acreditar el impuesto sobre la renta que esta última haya pagado a Corea por la utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos distribuidos a la sociedad residente en México.

B) En el caso de residentes en Corea, se establecen diversas reglas para lograr efectivamente la eliminación de la doble imposición, respecto de ingresos gravados por México, entre otros, considerar al impuesto al activo mexicano como impuesto sobre la renta.

## **TRATADO CON ESPAÑA.**

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal", fue firmado el 24 de julio de 1992 y aprobado por el Senado el 27 de junio de 1993.

## **AMBITO SUBJETIVO.**

### **Regla general (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en España por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Dentro del concepto de "residente" no se incluye a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por ingresos procedentes de fuente de riqueza de dicho Estado.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

En el caso de doble residencia de persona físicas, se establecen los criterios bajos los cuales se debe determinar la residencia, y en último caso si conforme a los mismos no se fuera nacional de ninguno de ambos países, las autoridades competente resolverán el caso de común acuerdo.

En el caso de personas morales que tengan doble residencia, se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

#### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplicará a los siguientes impuestos:

Impuestos de México.

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

Impuestos de España.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. Impuesto sobre Sociedades.
3. Impuesto sobre el Patrimonio.

El Convenio será aplicable a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a su fecha de firma, ya sea que graven la renta o el patrimonio.

#### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos:

#### **Reglas generales (Art. 23, y Protocolo (12))**

1) Los residentes en México podrán acreditar acorde a su legislación interna, el impuesto sobre la renta pagado en España.

2) En el caso de España, y acorde a su legislación interna, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado en México.

3) Asimismo, se establece para el caso de España, un crédito ficticio de impuesto en el caso de dividendos pagados por una sociedad residente en México a una sociedad residente en España, mismo que debe aplicarse acorde a las legislación interna de este último país.

## **TRATADO CON ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.**

Este Tratado cuya denominación completa es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 18 de septiembre de 1992 y aprobado por el Senado el 12 de julio de 1993, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 5 de agosto de 1993.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla general (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con los preceptos indicados, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en los Estados Unidos de América por la ley de dicho país: considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

#### **Reglas particulares (Arts. 4 y 17 y Protocolo (2) y (15))**

Como reglas particulares que merecen nuestra atención se encuentran las siguientes:

1) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales o la vivienda permanente, el conflicto se definirá por nacionalidad, con la salvedad de que para poder utilizar este criterio respecto de ciudadanos de los Estados Unidos, las personas deberán cumplir la prueba de "presencia substancial", establecida por la ley de ese país relativa a duración de estadía en el mismo.

2) En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la persona moral en cuestión no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes para efectos del Tratado, es decir, pierde los beneficios del mismo.

3) Se precisa que una asociación, sucesión o fideicomiso pueden considerarse residentes de un Estado contratante en la medida en que las rentas que obtengan estén gravadas como rentas de un residente para la asociación, sucesión o fideicomiso o sus beneficiarios.

4) Se introducen en el artículo 17 reglas relativas a la limitación de beneficios, tendientes a la prevención de abusos por sujetos que no debiesen de beneficiarse de las disposiciones del Tratado y que sin embargo lo hace, práctica conocida como "treaty shopping".

Para efectos, se establecen una serie de requisitos relacionados con la residencia para poder gozar de los beneficios del Tratado. Estas reglas son en extremo complejas y será necesario tenerlas presentes para evitar riesgos por retenciones menores a las debidas.

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

#### **Impuestos de México.**

1. Impuesto sobre la Renta.

#### **Impuestos de Estados Unidos.**

1. Impuestos Federales sobre la Renta establecidos por el Internal Revenue Code (excluye ciertos impuestos especiales).

2. Impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras (con ciertas restricciones).

3. Impuestos especiales a las fundaciones privadas.

### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos:

#### **Reglas generales (Art. 24, párrafo (1))**

Se establece el siguiente procedimiento:

1) Los residentes en un Estado podrán acreditar contra el impuesto a su cargo, el impuesto pagado al otro Estado.

2) En el caso de sociedades residentes en un Estado, propietarias de cuando menos 10% de las acciones de una sociedad residente del otro Estado, podrán acreditar también contra el impuesto que se cause por los dividendos obtenidos de una sociedad residente en el otro Estado, el impuesto pagado por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron dichos dividendos.

### **Reglas particulares (Art. 24, párrafos, 2, 3 y 4)**

Adicionalmente a lo mencionado en el apartado anterior, se establecen reglas particulares en relación con los siguientes temas:

1. Rentas exentas en Estados Unidos percibidas por residentes en México.
2. Ciudadanos de Estados Unidos residentes en México.

### **TRATADO CON FRANCIA.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 7 de noviembre de 1991 y aprobado por el Senado el 18 de diciembre de 1992, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de ese mismo año.

Asimismo, se intercambiaron las notas diplomáticas en las ciudades de París y México los días 15 de julio y 31 de diciembre de 1992 respectivamente, y fue publicado el texto del mismo en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de marzo de 1993.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla general (Arts. 1 y 4 y Protocolo (1))**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

La definición de residencia está dada, siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), es decir, la definición de quienes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Francia por la ley francesa, considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.



### **Reglas particulares (Art. 4)**

Como reglas particulares que merecen nuestra atención se encuentran las siguientes:

1) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como la vivienda permanente o el centro de intereses vitales, el conflicto se definirá por nacionalidad; y si la persona tiene doble nacionalidad en términos de la legislación francesa el conflicto deberá resolverse de común acuerdo por la autoridades competentes de los Estados contratantes.

2) En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la personas moral en cuestión se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Se precisa que esta disposición aplica a sociedades de personas y a otras agrupaciones consideradas como personas morales para efectos fiscales.

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

Impuestos mexicanos.

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

Impuestos franceses.

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto sobre Sociedades.

### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, que constituye la esencia misma del Tratado destacan los siguientes aspectos:

1) Podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto francés pagado hasta por un monto que no exceda el impuesto mexicano que se pagaría por las mismas rentas.

2) En el caso de sociedades residentes en México, podrán acreditar también contra el impuesto mexicano que se cause por los dividendos obtenidos de una sociedad residente en Francia, el impuesto sobre la renta francés pagados por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron dichos dividendos.

## **TRATADO CON EL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE.**

Cabe precisar que este Tratado entró en vigor en el año de 1994 y que sus disposiciones se aplican retroactivamente desde el mes de abril de dicho año; sin embargo, la confirmación en el sentido de que el Ministerio de Asuntos Exteriores británico remitió la nota diplomática relativa a la entrada en vigor del Convenio el día 15 de diciembre de 1994, fue recibida por la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales hasta el día 19 de enero de 1995.

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Ganancias de Capital", fue firmado el 2 de junio de 1994 y aprobado por el Senado el 6 de julio de 1994.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla general (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Reino Unido por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Dentro del concepto de "residente" no se incluye a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por rentas o ganancias de capital procedentes de fuente de riqueza en dicho Estado.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

En el caso de doble residencia de personas físicas, se establecen los criterios bajo los cuales se debe determinar la residencia, y en último caso si conforme a los mismos no se fuera en última instancia nacional de ninguno de ambos países, las autoridades competentes resolverán el caso mediante un acuerdo amistoso.

En el caso de personas morales que tengan conflictos por doble residencia, se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

## **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplicará a los siguientes impuestos.

Impuestos de México.

1. Impuesto sobre la Renta.

Impuestos de Reino Unido.

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto a las Sociedades.
3. Impuesto sobre Ganancias de Capital.

El Convenio será aplicable a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a su fecha de firma, y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

## **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos:

### **Reglas generales (Art. 22)**

1) Los residentes en México podrán acreditar acorde a su legislación interna, el impuesto sobre la renta pagado en Reino Unido por o en nombre de dicho residente, así como por el impuesto pagado sobre los beneficios obtenidos sobre los que se decretó el dividendo que hubiere pagado la sociedad residente en el Reino Unido, cuando una sociedad residente en México sea propietaria de al menos 10% de sus acciones.

2) En el caso de Reino Unidos, y acorde a su legislación interna, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado en México.

### **Sociedades de Personas (Art. 23)**

Este artículo aclara que los beneficios que puede tener una sociedad de personas en los términos del Tratado no aplica a los miembros, respecto de su participación en las rentas o ganancias de capital, sin embargo, para los efectos del artículo 22 dichas rentas deben considerarse de fuente de riqueza en el Estado del que originalmente proviene el ingreso.

### **Limitación de beneficios (Art. 24)**

Cuando un Estado contratante grava una parte de las rentas que el otro Estado exonera o no somete a imposición en su totalidad conforme al Tratado, tal exoneración aplicará sólo en la medida en que las rentas sean sometidas a imposición en el primer Estado.

### **TRATADO CON ITALIA.**

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Italiana para Evitar la Doble imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Prevenir la Evasión Fiscal", fue firmado el 8 de julio de 1992 y aprobado por el Senado el 25 de mayo de 1994, efectuándose el canje de notas diplomáticas los días 23 de junio de 1994 y 8 de febrero de 1995, promulgándose finalmente mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 29 de marzo de 1995.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla general (Arts. 1 y 4).**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Italia por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Se precisa que la obtención de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicadas en alguno de los Estados no se considera un criterio de naturaleza análoga para estos efectos.

#### **Reglas particulares (Art. 4).**

En el caso de conflictos de residencia de personas físicas, se establecen los criterios bajo los cuales se debe determinar la residencia, y en caso de que conforme a los mismo (que incluyen la prueba de nacionalidad) no pudiese definirse la residencia, incluso cuando esto se deba a doble nacionalidad conforme a la legislación italiana, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

En el caso de personas morales con doble residencia, se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

## **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2 del Tratado, el mismo se aplica actualmente a los siguientes impuestos:

### **Impuestos de México.**

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

### **Impuestos de Italia.**

1. El impuesto sobre la renta de personas físicas.
2. El impuesto sobre la renta de personas jurídicas.

## **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

El artículo 22 del Convenio prevé los siguientes métodos para evitar la doble imposición:

1) Los residentes en México podrán acreditar el impuesto pagado en Italia, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.

Asimismo, las sociedades residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta, el impuesto pagado en Italia sobre las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos obtenidos de una sociedad residente en dicho país.

2) Para los residentes en Italia se establecen diversas reglas para lograr la eliminación de la doble imposición por impuestos pagados en México.

## **TRATADO CON JAPON.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 9 de abril de 1996, aprobado por el Senado el 29 de abril de 1996, efectuándose el canje de notas diplomáticas, según información obtenida de la Dirección de Negociación de Tratados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el día 6 de octubre de 1996.

El mismo entró en vigor el día 6 de noviembre de 1996 y sus disposiciones son aplicables a partir del 1º de enero de 1997, según se desprende del artículo 28 que se analiza más adelante, habiéndose publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 1997.

## **AMBITO SUBJETIVO.**

### **Regla general (Arts. 1 y 4).**

De acuerdo con los preceptos indicados, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por la ley mexicana y la de los residentes en Japón por la ley de dicho Estado; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, lugar de sede o de oficina principal, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Se precisa que, dentro del concepto anterior, no se incluye a quienes sean contribuyentes en alguno de los países contratantes exclusivamente por ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en alguno de ellos.

### **Reglas particulares (Art. 4).**

Como reglas particulares que merecen atención por separado, se encuentran las siguientes:

1) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales, la vivienda permanente, o donde viva habitualmente, el conflicto se definirá por nacionalidad, y en su defecto, el conflicto se resolverá mediante el procedimiento de acuerdo amistoso entre los Estados contratantes.

2) En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que los Estados contratantes determinarán de común acuerdo su residencia en alguno de ellos para efectos del Tratado.

## **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

Impuestos de México.

1. Impuesto sobre la Renta.

## Impuestos de Japón.

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto sobre las Sociedades.
3. Los impuestos locales sobre los habitantes.

## ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos contenidos en el Artículo 22, y en los puntos 18 y 19 del Protocolo:

A) Los residentes en México podrán acreditar, conforme a ciertas bases, el impuesto pagado a Japón contra el impuesto sobre la renta a su cargo.

Asimismo, cuando una sociedad residente en México sea propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente en Japón, podrá acreditar el impuesto sobre la renta que esta última haya pagado a Japón por las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos distribuidos a la sociedad residente en México.

B. En el caso de residentes en Japón, se establecen diversas reglas para lograr efectivamente la eliminación de la doble imposición, respecto de ingresos gravados por México.

## TRATADO CON EL REINO DE NORUEGA.

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Noruega para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio", fue firmado el 23 de marzo de 1995 y aprobado por el Senado el 14 de noviembre de 1995. el canje de notas diplomáticas se efectuó en la ciudad de México los días 16 y 23 de enero de 1996 publicándose en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1996.

## AMBITO SUBJETIVO.

### Regla general (Arts. 1 y 4).

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Noruega por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Dentro del concepto de "residente" no se incluye a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por rentas procedentes de fuente de riqueza en dicho Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

En el caso de doble residencia de personas físicas, se establecen los criterios bajo los cuales se debe determinar la residencia, y en último caso si conforme a los mismos no se fuera en última instancia nacional de ninguno de ambos países, las autoridades competentes resolverán el caso mediante un acuerdo amistoso.

En el caso de personas morales que tengan conflictos por doble imposición se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

#### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplicará a los siguientes impuestos:

##### **Impuestos de México.**

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

##### **Impuestos del Reino de Noruega.**

1. Impuesto Nacional sobre la Renta.
2. Impuesto Municipal del Condado sobre la Renta.
3. Impuesto Municipal sobre la Renta.
4. Las contribuciones nacionales al Fondo de Compensación Fiscal.
5. Impuesto Nacional sobre el Patrimonio.
6. Impuesto Municipal sobre el Patrimonio.
7. Impuesto Nacional relativo a las rentas y al patrimonio derivadas de la exploración y la explotación de recursos petroleros submarinos, y actividades y trabajo relacionados con éstos, incluido el transporte por oleoductos del petróleo producido.
8. Las cuotas nacionales sobre la remuneración a artistas no residentes.

El Convenio será aplicable a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a su fecha de firma, y que se añadan a los actuales o les sustituyan.



## **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, contenida en el artículo 24 del Tratado, destacan los siguientes aspectos:

1) Los residentes en un Estado contratantes podrán acreditar acorde a su legislación interna, el impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante hasta el límite del impuesto que se hubiera causado, por el mismo ingreso, en el Estado de residencia.

2) Existen otras reglas particulares, de las que sólo destacamos que el impuesto al activo mexicano se considera como impuesto sobre la renta.

## **TRATADO CON LOS PAÍSES BAJOS.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 27 de septiembre de 1993 y aprobado por el Senado el 22 de junio de 1994, según publicación del Decreto de Aprobación en el Diario Oficial de la Federación del 6 de julio de 1994.

## **AMBITO SUBJETIVO.**

De acuerdo con los preceptos indicados, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por la ley mexicana y la de los residentes en los Países Bajos por la ley de dicho reino; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago de impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Se precisa que, dentro del concepto anterior, no se incluye a quienes sean contribuyentes en alguno de los países contratantes exclusivamente por ingresos de fuente de riqueza ubicada en alguno de ellos.

### **Reglas particulares (Art. 4 y Protocolo (I) y (III)).**

Como reglas particulares que merecen atención por separado, se encuentran las siguientes:

1) Los fondos de pensiones reconocidos por los países contratantes, aun cuando sus rentas se encuentren exentas del pago de impuestos, se consideran residentes en el Estado que corresponda.

Para estos efectos, se consideran fondos de pensiones reconocidos, los constituidos de acuerdo con el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en el caso de México) y los reconocidos y controlados de acuerdo con las disposiciones legales de los Países Bajos.

2) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales o la vivienda permanente, el conflicto se definirá por nacionalidad, con la salvedad de que si, en los términos de la ley de los Países Bajos, la persona física fuera nacional de ambos países, el conflicto se resolverá mediante el procedimiento de acuerdo mutuo.

3) Tratándose de personas físicas que vivan a bordo de buques y que no tengan domicilio en alguno de los dos países contratantes se consideran, para efectos del Tratado, como residentes del Estado en el cual esté localizado el puerto base del buque.

4) En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la persona moral en cuestión se considerará residente de aquel país en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

#### **Impuestos de México (Art. 2)**

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

#### **Impuestos de los Países Bajos (Art. 2)**

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto a la Nómina.
3. Impuesto a las Sociedades.
4. Impuesto a los Dividendos.

## **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, destacan los siguientes aspectos:

A) Los residentes en México podrán acreditar, conforme a ciertas bases, el impuesto pagado a los Países Bajos contra el impuesto sobre la renta a su cargo.

B) En el caso de residentes en los Países Bajos, se establecen diversas reglas para lograr efectivamente la eliminación de la doble imposición, respecto de ingresos gravados por México.

## **TRATADO CON SINGAPUR.**

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 9 de noviembre de 1994, y aprobado por el Senado el 26 de abril de 1995, efectuándose el canje de notas diplomáticas los días 22 de junio y 8 de septiembre de 1995, promulgándose finalmente mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 23 de agosto de 1996.

## **AMBITO SUBJETIVO.**

### **Regla general (Arts. 1 y 4 y Protocolo (1))**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Conforme al artículo 4 del Tratado y siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Singapur por la ley de dicha República; esta expresión incluye al Gobierno del Estado, una subdivisión política, una autoridad local o un cuerpo estatutario del mismo.

A través del Protocolo se establece que se considera residente de un Estado a una sociedad de personas, sucesión o fideicomiso en la medida en que las rentas obtenidas estén sujetas a imposición en este Estado como rentas de un residente, ya como rentas de la sociedad de personas, sucesión fideicomiso o de sus asociados o beneficiarios.

**Reglas particulares (Art. 4)**

En el caso de conflictos de residencia de personas físicas, se establecen los criterios bajo los cuales se debe determinar la residencia, y en caso de que conforme a los mismos no pudiese definirse la residencia, las autoridades competentes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso.

En el caso de personas morales con doble residencia, se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

**IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2 del Tratado, el mismo se aplica actualmente a los siguientes impuestos:

Impuestos de México.

1) Impuesto sobre la Renta.

Impuestos de Singapur.

1) El impuesto sobre la Renta.

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de su firma, debiendo comunicarse mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

**ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

El artículo 23 del Convenio y el punto 7 del Protocolo prevén los siguientes métodos para evitar la doble imposición:

A) Los residentes en México podrán acreditar el impuesto pagado en Singapur, por o en nombre de dicho residente, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.

Asimismo, las sociedades residentes en México propietarias de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente en Singapur, podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta, el impuesto pagado en Singapur sobre las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos obtenidos de una sociedad residente en dicho país.

B) Para los residentes en Singapur se establecen diversas reglas para lograr la eliminación de la doble imposición por impuestos pagados en México, resaltando la disposición del Protocolo que considera al impuesto al activo como impuesto mexicano pagado, en tanto sea un impuesto mínimo sobre la renta y acreditable contra dicho impuesto sobre la renta.

#### **TRATADO CON SUECIA.**

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta", fue firmado el 21 de septiembre de 1992 y aprobado por el Senado el 15 de diciembre de ese mismo año, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 17 de diciembre de 1992.

El texto del mismo fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 1993, tras de haberse realizado el canje de notas diplomáticas en la ciudad de México los días 11 y 18 de diciembre de 1992.

#### **AMBITO SUBJETIVO.**

##### **Regla general (Arts. 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

La definición de residencia está dada, siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), es decir, la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Suecia por la ley sueca, considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

### **Reglas particulares (Art. 4 y segundo párrafo Protocolo)**

Como reglas particulares que merecen nuestra atención se encuentran las siguientes:

1) En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales o la vivienda permanente, el conflicto se definirá por nacionalidad; y si la persona tiene doble nacionalidad en términos de la legislación interna de Suecia, el conflicto deberá resolverse por la vía del procedimiento de acuerdo mutuo.

2) En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la persona moral en cuestión se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

3) Tratándose de una sociedad de personas, o sucesión o un fideicomiso, cuando las rentas obtenidas estén sometidas a imposición de un Estado como rentas de un residente, se considera que dicha sociedad, sucesión o fideicomiso es residente en dicho Estado.

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2, el Tratado se aplica a los siguientes impuestos:

Impuestos mexicanos.

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.

Impuestos suecos.

1. Impuesto estatal sobre la renta (incluidos el impuesto de los marineros y el impuesto del cupón).
2. Impuesto especial a los no residentes.
3. Impuesto sobre la renta especial a los artistas no residentes.
4. Impuesto sobre la renta comunal.

### **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

En relación con esta materia, que constituye la esencia misma del Tratado destacan los siguientes aspectos.

A. Residentes en México (Art. 22, párrafo (1))

Se establece el siguiente procedimiento:

1) Podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto sueco pagado hasta por un monto que no exceda el impuesto mexicano que se pagaría por las mismas rentas.

2) En el caso de sociedades residentes en México, podrán acreditar también contra el impuesto mexicano que se cause por los dividendos obtenidos de una sociedad residente en Suecia, el impuesto sueco pagado por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron dichos dividendos.

3) En el caso de pensiones, anualidades y pago análogos, se establece que podrá limitarse el acreditamiento a un 15% del monto bruto percibido.

## **TRATADO CON SUIZA.**

La denominación completa de este Tratado, es "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto sobre la Renta", fue firmado el 3 de agosto de 1993, y aprobado por el Senado el 1 de junio de 1994, efectuándose el canje de notas diplomáticas los días 12 de julio y 8 de septiembre de 1994, promulgándose finalmente mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 24 de octubre de 1994.

### **AMBITO SUBJETIVO.**

#### **Regla general (Arts 1 y 4)**

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quiénes son residentes en México se hará por ley mexicana y la de los residentes en Suiza por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Se precisa que la obtención de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicadas en alguno de los Estados no se considera un criterio de naturaleza análoga para estos efectos.

#### **Reglas particulares (Art. 4)**

En el caso de doble residencia de personas físicas, se establecen los criterios bajo los cuales se debe determinar la residencia, y en caso de que conforme a los mismo no se fuera nacional de ninguno de ambos países, o lo fuera de los dos (en términos de la legislación suiza) las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

En el caso de personas morales con doble residencia, se considerarán residentes del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

## **IMPUESTOS COMPRENDIDOS.**

De conformidad con el artículo 2 del Tratado y (1) de su Protocolo, el propio Tratado se aplica actualmente a los siguientes impuestos:

### **Impuestos de México.**

#### **1. Impuesto sobre la Renta.**

### **Impuestos de Suiza.**

1. Los impuestos federales, cantonales y comunales sobre la renta (renta total, rendimientos del trabajo, rendimientos del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital y otras rentas).

## **ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.**

### **Regla general (Art. 21, párrafos 1 y 2)**

Se establece que de acuerdo con la legislación interna de cada Estado, se podrá acreditar el impuesto pagado en el otro Estado.

### **Acreditamiento del impuesto mexicano sobre dividendos, intereses o regalías en Suiza (Art. 21, párrafo 2 y Protocolo (9)).**

Se permite que los residente en Suiza soliciten en término de la legislación interna de dicho país. una desgravación cuando perciban dividendos, intereses o regalías procedentes de México estableciéndose ciertos principios sobre el particular.

Al final de este capítulo se detallan unos esquemas que muestran este asunto de manera sintética, el cual fue formulado y se reproduce con la autorización y nuestro agradecimiento a la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales del Servicio de Administración Tributaria.



DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES  
DIRECCIÓN GENERAL ADJUNTA DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS  
**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO**

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
COREA				6/X/94	16/XII/94	X	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11/II/95	1/I/96 D.O. 16/III/95
CHILE			X						
CHILE 7/8			X						
CHINA		X							
DINAMARCA				11/V/97	28/X/97		ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22/XII/97	1/I/98
ECUADOR				30/VII/92	25/V/94	PENDIENTE	ESPAÑOL		
ESPAÑA				24/VII/92	27/V/93	X	ESPAÑOL	6/X/94	1/I/95 D.O. 31/XII/94
EUA				18/X/92 8/IX/94 6/	12/VII/93 16/XII/94 6/	20/XI/93 X	ESPAÑOL INGLÉS	28/XII/93 26/X/95 6/	1/I/94 D.O. 3/I/94 26/X/95 6/ D.O. 25/I/96 6/
EUA 2/				9/XI/89 9/IX/94 6/	19/XII/89 16/XII/94 6/	-----	ESPAÑOL INGLÉS	18/I/90 26/X/95 6/	18/I/90 D.O. 23/I/90 26/X/95 6/ 25/II/96 6/
FINLANDIA				12/II/97	28/X/97		ESPAÑOL FINLANDÉS INGLÉS		

1/ En materia de transporte internacional  
2/ En materia de intercambio de información  
3/ Sometido a consideración del Senado  
4/ Publicación de Fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo  
6/ Modificación al Tratado  
7/ Entrada en vigor retroactiva  
8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia de Transporte Internacional

Para obtener una versión actualizada solicítela vía facsímil (228 27 29)

DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES  
DIRECCIÓN GENERAL ADJUNTA DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS  
**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO**

PAÍS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
COREA				6/X/94	16/XII/94	X	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11/II/95	1/I/96 D.O. 16/III/95
CHILE			X						
CHILE /8			X						
CHINA		X							
DINAMARCA				11/VI/97	28/X/97		ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22/XII/97	1/I/98
ECUADOR				30/VII/92	25/V/94	PENDIENTE	ESPAÑOL		
ESPAÑA				24/II/92	27/V/93	X	ESPAÑOL	6/X/94	1/I/95 D.O. 31/XII/94
EUA				18/IX/92 8/IX/94 6/	12/VII/93 16/XII/94 6/	20/XI/93 X	ESPAÑOL INGLÉS	28/XII/93 26/X/95 6/	1/I/94 D.O. 3/II/94 26/X/95 6/ D.O. 25/I/96 6/
EUA 2/				9/XI/89 9/IX/94 6/	19/XII/89 16/XII/94 6/	-----	ESPAÑOL INGLÉS	18/I/90 26/X/95 6/	18/I/90 D.O. 23/I/90 26/X/95 6/ 25/I/96 6/
FINLANDIA				12/II/97	28/X/97		ESPAÑOL FINLANDÉS INGLÉS		

1/ En materia de transporte internacional  
2/ En materia de intercambio de información  
3/ Sometido a consideración del Senado  
4/ Publicación de Fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo  
6/ Modificación al Tratado  
7/ Entrada en vigor retroactiva  
8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia de Transporte Internacional

Para obtener una versión actualizada solicítela vía facsimil (228 27 29)

DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES  
DIRECCIÓN GENERAL ADJUNTA DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS  
**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO**

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
PAÍSES BAJOS		-		27/IX/93	22/VI/94	X	ESPAÑOL NEERLANDÉS	13/X/94	1/II/95 D.O. 31/XII/94
POLONIA		X							
REINO UNIDO				2 /VI/ 94	6/VII/94	14/XII/94	ESPAÑOL INGLÉS	15/XII/94	1/IV/94 7/ D.O. 15/III/95
REP. CHECA RUMANIA	X		X						
SINGAPUR				9/XI/94	26/IV/95		ESPAÑOL INGLÉS	14/IX/95	1/II/96 D.O. 23/VII/96
SUECIA				21/IX/92	15/XII/92	21/IX/92	ESPAÑOL INGLÉS	18/XII/92	1/II/93 93 D.O. 10/II/93
SUIZA				3/VIII/93	1/VI/94	X	ESPAÑOL FRANCÉS	8/IX/94	1/II/95 D.O. 24/X/94
TAILANDIA VENEZUELA	X			6/II/97			ESPAÑOL		

1/ En materia de transporte internacional  
2/ En materia de intercambio de información  
3/ Sometido a consideración del Senado \*  
4/ Publicación de Fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo  
6/ Modificación al Tratado  
7/ Entrada en vigor retroactiva  
8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia de Transporte Internacional

Para obtener una versión actualizada solicítela vía facsímil (228 27 29)

DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES  
DIRECCIÓN GENERAL ADJUNTA DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS  
**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO**

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIA- CIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
FRANCIA				7/XI/91	18/XII/92	X	ESPAÑOL FRANCÉS	31/XII/92	1/I/93 D.O. 16/III/93
HUNGRÍA		X							
INDIA			X						
INDONESIA		X							
ITALIA				8/II/91	25/V/94	X	ESPAÑOL ITALIANO	10/III/95	1/I/96 D.O. 29/III/95
ISRAEL			X						
IRLANDA		X							
JAPÓN				9/IV/96	29 /IV/96	X	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6/XI/96	1/I/97 D.O. 6/I/97
MALASIA		X							
NICARAGUA		X							
NORUEGA				23/III/95	14/XI/95	X	ESPAÑOL NORUEGO	23/IV/96	1/I/97 D.O. 26/VIII/96
PANAMÁ	X 1/								

1/ En materia de transporte internacional  
2/ En materia de Intercambio de información  
3/ Sometido a consideración del Senado  
4/ Publicación de Fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo  
6/ Modificación al Tratado  
7/ Entrada en vigor retroactiva  
8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia de Transporte Internacional

Para obtener una versión actualizada solicítela vía facsímil (228 27 29)

FALTA PAGINA

No.

179

## CAPÍTULO VI.

### DIVERSOS DELITOS FISCALES.

#### 6.1 DELITOS RELACIONADOS CON LA CONTABILIDAD.

La mayoría de los delitos entran dentro de la naturaleza de las infracciones administrativas pero todo depende de la gravedad de la conducta del infractor con el pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal o bien son producto de negligencia o descuido, por lo tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina que infracciones se consideran en la categoría de los delitos.

Estas sanciones no son penadas severamente ya que su penalidad va de tres meses a nueve años de prisión y para poder estudiar los delitos los podemos clasificar de la siguiente manera:

- a) Delitos relacionados con la contabilidad.
- b) *Alteración o destrucción de sellos oficiales.*
- c) Abuso de autoridad.
- d) Operaciones financieras realizadas con recursos ilícitos (lavado de dinero).

Mencionándolo de una manera breve la Contabilidad se ha venido aplicando desde hace mucho tiempo, para registrar de una manera cronológica y en forma cuantitativa todas las operaciones que un ente económico realice, todo ello para obtener información que nos sirve de base para tomar decisiones en el momento, y a futuro, sobre el mismo negocio. De nuestro régimen tributario se exige también que al ser persona física o moral, además de llevar una contabilidad, de acuerdo con los *principio contables generalmente aceptados*, se presente una declaración de los impuestos en los que se incurre.

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 éstos 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 CFF establece la sanción de tres meses a tres años 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.”<sup>92</sup>**

El artículo 28 del CFF.- “determina las reglas que deben seguir las personas obligadas a llevar la contabilidad de la empresa o persona física a efecto de dar a la autoridad fiscal una mayor facilidad de verificar el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales, estas reglas son:

**a) Llevar los sistemas y registros contables determinados en el artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cumpliendo una serie de requisitos mínimos de esta contabilidad como:**

- Identificación de cada operación y sus características, relacionándola con documentación comprobatoria.
- Identificación de cada inversión, relacionándola con documentación comprobatoria;
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den las cifras finales de las cuentas;
- Formular los estados de posición financiera;
- Relacionar estados anteriores con las cuentas de cada operación;
- Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y asentarlos correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios;
- Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, y
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

**b) Asentar en forma analítica y hacer dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se hicieron las actividades respectivas.**

**c) Llevar la contabilidad en el domicilio fiscal. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el Reglamento de este Código.**

Quando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona en un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código”.<sup>92</sup>

<sup>92</sup> Código Fiscal de la Federación, *Ibid.*, p. 113.

<sup>92</sup> *Ibid.*, p. 31.

Las operaciones fiscales son las tendientes al estricto cumplimiento de la presentación de declaraciones, formas de pago por impuestos recaudados o retenidos, deducciones hechas, forma en que se determinó la existencia del impuesto a pagar o declaración a favor o en ceros, y la obligación de conservar la documentación comprobatoria por un plazo de 5 años a partir de la fecha en que se realizó la operación de alta, baja, cambio de actividad y los que hubieren sido efectuados por el contribuyente, en los plazos y términos que fije la ley.

Las obligaciones sociales se refieren a las que tiene la empresa de cumplir lo dispuesto en los artículos 5,6,8,9,10,16,18,19 y demás relativos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como recabar la autorización de los permisos necesarios para su constitución y funcionamiento, homologación judicial, la inscripción de las sociedades, sus modificaciones estatutarias en el registro público de comercio y la obligación de presentar esos registros a las autoridades fiscales para efectos de control.

El artículo 14 del RCFF.- “dispone que debe señalarse, en el caso de sociedades mercantiles, el nombre de la persona a quien se haya confiado la administración única, dirección o gerencia generales y presentar a la autoridad los avisos siguientes:

- a) Cambio de nombre, denominación o razón social.
- b) Cambio de domicilio fiscal.
- c) Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- d) Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.
- e) Cambio de régimen de capital social.
- f) Cambio de representante legal.
- g) Aviso de cambio de actividad preponderante y apertura o cierre de establecimientos o locales utilizados como base fija para el desempeño de servicios personales independientes o aviso de cambio de nombre en el caso de personas físicas sin obligación de presentar declaraciones periódicas”.<sup>93</sup>

La tipificación del ilícito en comento se configura con una acción: la de registrar en dos o más libros o sistemas de contabilidad operaciones contables, fiscales y/o sociales con diferentes contenidos, aquí no importa que esta documentación se haya presentado antes las autoridades fiscales o no, el resultado típico se configura con la acción, descubierta de parte del contribuyente de llevar una doble, triple o más contabilidades.

En los libros de contabilidad se registran las operaciones efectuadas, formulándose estados merced a los cuales se conoce la situación de una negociación. El registro de las operaciones tiene que ser veraz, pues la falsedad al respecto acarrea forzosamente una visión inexacta de la situación económica del negocio. Toda negociación, pues, lleva una contabilidad en la cual se acusa con la

<sup>93</sup> RCFF. Ibid., p.8.



exactitud de un guarismo, el estado de la propia negociación; pero muchas veces, para ocultar ese estado, debido a que denota fuertes cantidades gravables, se lleva otra contabilidad en la cual no se registran asientos reales y, por tanto, no se revela el verdadero estado de la negociación, disminuyéndose el monto de las cantidades gravables.

Esta doble contabilidad es la castigada por la ley, pues ella, como ya se indicó, no puede tener otra finalidad que la omisión del pago de los impuestos. La falsedad de uno de los libros se revela claramente en el hecho de que para una misma contabilidad los libros registren asientos diferentes, debiendo considerarse que si en cada asiento consigan una operación, no puede haber más que un resultado; la pluralidad de asientos diferentes indica inconcusamente la falsedad, los elementos del fraude que son:

a) Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad. Estos juegos pueden ser autorizados o no, como lo señala la misma ley, y

b) Que en cada uno de esos juegos de libros, se registren diferentes asientos. Si registran respecto de las mismas operaciones asientos idénticos, no existe falsedad y, por ende, no hay fraude al fisco.”

Este delito es independiente de cualquier otro que se llegue a configurar, ya que el resultado típico es que el contribuyente lleve una doble contabilidad, además esta situación puede presentarse como la configurativa del dolo o mala fe en la comisión de otro delito, la defraudación fiscal, cuyo resultado delictivo será distinto al del delito en comento.

## 6.2 ALTERACION O DESTRUCCION DE SELLOS OFICIALES.

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 proteger en sí mismos, por su importancia para el buen funcionamiento del sistema fiscal como expresamente se establece:

“Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueren colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o lo enajene, sin estar autorizado para ello”.<sup>94</sup>

En este delito se alcanza el beneficio de la libertad bajo caución o fianza, siempre y cuando se haya cometido únicamente esta figura delictiva, que implica los elementos de la intencionalidad y punibilidad al requerirse la conducta dolosa del agente infractor, conducto que debe recaer sobre los agentes externos representados sobre cualquier aparato de control, de sellos o marcas que tengan carácter oficial o hayan sido colocados por la autoridad fiscal para fines y efectos de naturaleza tributaria.

Los sellos fiscales pueden definirse como un agente externo visible colocado por la autoridad fiscal en forma de etiqueta a fin de asegurar la legitimidad y control sobre ciertos documentos, papeles, archivos, productos, etc., con el propósito de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

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 éste 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 sus cualidades, también se entiende como sinónimo de estropear, dañar o descomponer. Quien descompone intencionalmente una máquina fiscal, o quien altera una marca o un sello oficial, realiza en todos éstos casos el comportamiento previsto legalmente. Por lo que se refiere al verbo destruir, éste 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.

<sup>94</sup> Ibid., p. 114.

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 fueren colocados. Estos comportamientos, como se ve, son sancionados penalmente por considerarlos como típicos.

El último comportamiento que se sanciona penalmente es el que consiste en la alteración o destrucción dolosa de las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras. Aquí el legislador pretendió proteger las máquinas registradoras que se encuentran exclusivamente en las oficinas recaudadoras, en cuyo caso se alude a un ámbito espacial de aplicación de la ley; y de este límite espacial se deriva que si una máquina recaudadora se encuentra fuera de las oficinas recaudadoras, el comportamiento que las destruya o las altere no será considerado típico.

Por lo que las máquinas registradoras de comprobación fiscal fueron objeto de un acalorado debate sobre la legalidad en lo que era la obligación del contribuyente para adquirirlas, sobre todo en lo relativo al precio, y a que debían ser compradas bien sea directamente a la SHCP o a los distribuidores autorizados por la autoridad fiscal.

Es así como uno de los logros de la Reforma Fiscal de 1998, estuvo en el hecho de que se elimina la obligatoriedad respecto del uso de las máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal. Esto implica que en lo sucesivo los contribuyentes no estarán obligados a utilizar las máquinas o equipos antes precisados. Sin embargo, se aclara en las disposiciones transitorias, que los contribuyentes que ya cuenten con equipos de esta naturaleza podrán seguir utilizándolos, expidiendo copia de los registros de auditoría, con carácter de comprobante simplificado, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por el Artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en el CFF y su Reglamento. Los equipos y sistemas electrónicos que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberán ser mantenidos en operación por el contribuyente, cuidando que cumplan con el propósito para el cual fueron instalados.

Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones deberán expedir dichos comprobantes.

La S.H.C.P. llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y que señale el Reglamento de este Código.

La S.H.C.P. podrá autorizar a los fabricantes o importadores de equipo de computo, así como a quienes prestan servicios de desarrollo de programas de dichos equipos, para que los equipos distintos a las máquinas de comprobación fiscal, puedan ser utilizados por los contribuyente que los adquieran para el registro de sus operaciones con el público en general, en lugar de hacerlo en las mencionadas máquinas registradoras, siempre que dichos fabricantes, importadores o desarrolladores de programas, cumplan con los siguientes requisitos:

1)Tengan memoria fiscal permanente que conserve el valor total de las operaciones de cada día, así como el monto de los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios trasladados en dichas operaciones, correspondiente a un periodo mínimo de cinco años.

2)Que la memoria sea inviolable y que en caso de intento de alteración quede evidencia de tal circunstancia.

3)Que emita comprobantes que reúnan cuando menos los requisitos indispensables fiscalmente.

4)Permita a las autoridades fiscales consultar en forma fácil la información contenida en la memoria fiscal permanente.

Las obligaciones de contribuyentes con máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Según Art. 29-A del R.C.F.F.

“1.Registrar en dichas máquinas el valor de los actos o actividades que realicen con el publico en general.

2.Expedir los comprobantes que emitan dichas máquinas respecto de los actos o actividades con el público en general.

3.Tener en operación las máquinas.

4.Cuidar que cumplan con su finalidad, y proporcionar así como conservar la información de su funcionamiento”<sup>95</sup>.

Reiteramos lo que en los últimos años hemos venido esgrimiendo: el problema de la falta de reconocimiento de los ingresos de las empresas, no estriba en el tipo de mecanismo o dispositivo

<sup>95</sup> RCFF. Ibid., p. 16.

con que se cuente, sino en la cultura fiscal de los contribuyentes, y de la transparencia en el manejo de los recursos por parte del erario público, para así motivar al adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del universo de contribuyentes. Hacemos votos porque estos sistemas y equipos electrónicos de registro fiscal, no sean una simple modalidad de lo que ya existía en Ley, sino que realmente permita a los contribuyentes utilizar sus computadoras en punto de venta, con la programación y paquetería que a sus intereses convengan.

El uso generalizado y obligatorio de estas máquinas determinará nuevas obligaciones a cargo de los contribuyentes para efectos de control, ya que éste será en razón de medios magnéticos computarizados, lo que permitirá a la autoridad hacendaria comprobar cualquier discrepancia entre los manifestado por el contribuyente y las operaciones verdaderamente realizadas, figuras que pueden tipificar uno o más delitos de naturaleza fiscal.

### 6.3 ABUSO DE AUTORIDAD.

Para las autoridades fiscales existen determinadas sanciones por conductas ilícitas, claro está que la sanción aplicable es de tres meses a seis años de prisión, elemento que no va a la gravedad del delito, ya que la actuación delictiva de un servidor público se encuentra agravada desde el momento de considerar que quien comete dicha infracción es el más obligado a respetar la ley.

Artículo 114 CFF.- “Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales”.<sup>96</sup>

El concepto de “servidor público” lo tiene la persona física que presta sus servicios profesionales mediante remuneración, en alguna dependencia de la administración pública, con el objeto de coadyuvar a la buena marcha de la misma, y tiene la representatividad de un órgano del Estado en el ejercicio de las funciones de éste.

El Código Penal Federal determina que la calidad de servidor público la posee toda persona que desempeña un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal centralizada o la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas o que maneje recursos económicos federales.

Tomando en consideración que los funcionarios públicos al iniciar sus servicios ante el Estado tienen deberes y obligaciones que cumplir, así el artículo 128 de la Constitución ordena que sin excepción alguna todo funcionario público, antes de tomar posesión de su cargo, debe rendir la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen.

De igual manera, otras de las obligaciones de los servidores públicos (que ya no funcionarios, cuestión de terminología) es presentar avisos de declaración de bienes patrimoniales antes, durante y después de sus cargos, desempeñar sus labores con la diligencia, esmero y cuidado apropiados, sujetarse a la dirección de las leyes, reglamentos de su competencia y de sus jefes jerárquicos, dar trato cortés y diligente al público, guardar reserva de los asuntos que tenga conocimiento con motivo de su trabajo y responder del manejo apropiado de los documentos, valores, correspondencia o bienes, cuya administración o guarda esté a su cuidado.

---

<sup>96</sup> Código Fiscal de la Federación, Ibid., p. 115.

El comportamiento típico prohibido consiste exclusivamente en que el servidor público ordene o practique visitas domiciliarias o embargos sin que exista mandato escrito de autoridad competente. Se pretende con ello que no se cometan excesos en la función que les compete exclusivamente a ciertas autoridades fiscales. Por ello, no cualquier funcionario o servidor público de la SHCP está facultado para ordenar o practicar una visita domiciliaria o un embargo.

La sanción por este delito especial, tiene el carácter de ser más benéfica al infractor que no sea servidor público, ya que la penalidad le permite obtener su libertad bajo caución mientras dure el proceso penal, y si la sanción es bajo caución mientras dure el proceso penal, y si la sanción es baja, puede aún permutar la pena de prisión con multa administrativa.

La SHCP está integrada con más de 120 organismos, los cuales tienen sus propias funciones y actividades. Dada la gran cantidad de funcionarios que trabajan para estos organismos, resultaría sumamente inseguro, jurídicamente hablando, que todos los servidores públicos que laboran para la SHCP tuvieran las mismas facultades y atribuciones.

El notable cambio en la política de fiscalización en México ha permitido a una gran cantidad de servidores actuar a su libre albedrío, violando esta disposición, o en muchos casos subsanándola después de iniciadas las facultades de comprobación, pero la culpa recae en gran medida en los contribuyentes, en ese temor o ignorancia a hacer valer sus medios de defensa en contra de actos de autoridad ilegales o viciados de origen.

El contribuyente común aduce en una gran mayoría de los casos de ignorancia de la ley, o su deseo de "no meterse en problemas". Esta actitud hace que los malos servidores públicos abusen de la situación, ya que no se sabe de casos en que el contribuyente haya presentado querrela ante el agente del Ministerio Público Federal por la comisión de este delito.

Otra posibilidad que existe es que una autoridad incompetente emita una orden de visita o embargo. La figura típica es que no exista mandamiento escrito de autoridad competente, pero, si la orden emana de autoridad fiscal incompetente y produce consecuencias de Derecho, sí existe delito que perseguir, ya que de decretarse la nulidad del acto o mandamiento de autoridad, se decreta la rescisión del acto mismo, lo que tiene como consecuencia la cancelación de esa orden de visita o embargo del mandamiento escrito.

Los elementos del tipo penal se configuran cuando el servidor ordena o practica visita domiciliaria o embargo administrativo sin el mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, es decir, aquel funcionario que abusando de la credencial que le da tal carácter, decide actuar por cuenta propia.

La legislación no contempla el caso de que la orden de visita sea emitida por una autoridad incompetente o infundada o inmotivada es de suponer que aquí no existe delito a perseguir.

La otra figura delictiva corresponde a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugares distintos de los recintos fiscales autorizados.

Esta disposición va "con dedicatoria" a las tantas, por desgracia, policías mexicanas que poseen tan variadas atribuciones, como la Policía Federal de Caminos (que revisa la mercancías en tránsito); Policía Judicial Federal o del Estado (que en retenes de carretera se convierte en juez y verdugo al mismo tiempo y en el mismo lugar); Policía Fiscal (autorizada, pero solamente en los recintos fiscales), retenes del Ejército Nacional Mexicano, que en su lucha contra el narcotráfico cometen excesos y abusos en contra de la población civil.



#### **6.4 OPERACIONES FINANCIERAS REALIZADAS CON RECURSOS ILICITOS (LAVADO DE DINERO).**

Para estudiar este tipo delictivo, tenemos que analizar la figura que apareció en el CFF en 1991, en el artículo 115-Bis, mismo que fue derogado el 13 de mayo de 1996, para pasar del CFF al Código Penal Federal.

Como aún corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) la investigación de estas conductas ilícitas, según lo dispuso el Artículo Segundo Transitorio del decreto de reformas del 13 de mayo de 1996, en que la SHCP investigará las conductas delictivas realizadas hasta esa fecha, consideramos necesario su análisis, el texto en cuestión expresaba:

**Artículo 115-Bis.** Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita.

Al establecer la legislación el combate al delito llamado "lavado de dinero" se combate el narcotráfico en todos los campos y con todas las armas que la ley permita.

La búsqueda y neutralización de los sistemas y procedimientos de inversión y lavado de dinero que los narcotraficantes utilizan no sólo debilitan al enemigo, sino que contribuyen a mejorar nuestra capacidad de información.

Artículo 115-Bis del CFF hasta el 13 de mayo de 1996, contemplaba esta realidad en dos apartados, el primero de ellos se refiere a quien:

1. Realice una operación financiera, compra-venta, garantía depósito, transferencia, cambio de moneda, o en general cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, en el propósito de:

a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales.

Aquí puede configurarse dos ilícitos independientes entre sí: la evasión del pago de créditos fiscales y el lavado de dinero, el cual no puede ser asimilado al de defraudación fiscal, ya que los ingresos al ser ilícitos, no han sido registrados ni contabilizados, ni el delincuente recibe el tratamiento de contribuyente, lo común es que el delincuente, por razón de sus actividades, reciba ingresos económicos muy altos, y al tratar de legalizarlos realice conductas típicas antijurídicas que son objeto de otras sanciones por parte del Estado.

La evasión fiscal se encuentra tipificada en el artículo 109, fracción II, del CFF, que sanciona a quien gaste más de lo que obtiene y no compruebe el origen de esa discrepancia. En este sentido adquiere lógica la disposición criticada por su privatización, ya que la norma debió extenderse a todos los contribuyentes que perciban ingresos como personas físicas y morales.

b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza o propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate.

En este apartado se sanciona no sólo al delincuente infractor, sino al cómplice que participa de las actividades ilícitas de aquél, la persona que ayuda a "lavar" el origen del dinero ilícito. De nueva cuenta deberá demostrarse el conocimiento que se tenía del origen de este dinero. Es frecuente que los narcotraficantes se hagan pasar por empresarios, ganaderos o prósperos comerciantes, por lo que el representante social deberá enfocar sus probanzas a demostrar que quienes hayan participado en esta conducta, los presuntos cómplices, sabían o tenían conocimiento del origen del dinero "sucio".

Esta situación no es fácil de demostrar, pero la autoridad al exigir los registros fiscales de los participantes de la relación tributaria, las declaraciones, comprobantes, pagos hechos al fisco y la lista de los principales proveedores, tiene un elemento. En caso de encontrar a un contribuyente que no cumpla, se presumirá, salvo prueba en contrario, el conocimiento del origen del dinero.

He ahí la importancia de que el ejercicio de la acción penal esté a cargo de personal con suficientes conocimientos, necesarios en materia tributaria y bancaria para convertirse en "fiscales" que descubran los indicios de estas actividades financieras ilícitas.

c) Alentar alguna actividad ilícita.

Alentar es animar, infundir, dar aliento a alguien. El derecho penal sanciona la apología del delito, es decir, la alabanza de un quebrantamiento grave de la ley, figura que castiga al que induce a otra persona a cometer un delito o vicio. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido estos conceptos y dice:

“Provocar es tanto como inducir, incitar, facilitar o ayudar. La provocación a cometer un delito debe ser directa y expresa. Sólo puede ser dolosa, o sea con la voluntad y conciencia del agente de provocar la ejecución de cierto y determinado delito.

La apología que también ha de hacerse públicamente de un delito o de un vicio: su defensa o alabanza. Sólo puede ser, asimismo, dolosa por consistir en la voluntad y conciencia de presentar como laudables y meritorios el delito o el vicio, con el fin de que se los cometa o adopte, constituye una forma indirecta y elusiva de provocación o de instigación.

La sanción correspondiente al delito de provocación a delinquir o de apología de un delito o de algún vicio sólo es aplicable si el delito no se cometiere. En caso contrario la pena se rige por las reglas de participación en el delito cometido siendo el agente autor intelectual del delito que resulte, por inducir o compeler a cometerlo”.<sup>97</sup>

En este delito por definición se configura el dolo en la conducta, es decir, la intención de producir el resultado típico. El dolo puede ser usado para demostrar la plena responsabilidad y agravante en la conducta de otros delitos por los que se persigan al delincuente como defraudación fiscal, defraudación fiscal equiparada, o delitos contra la salud en cualquiera de sus modalidades.

d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Este delito se configura por la omisión mas no por la falsedad al proporcionar informes requeridos por la autoridad judicial o administrativa que los requiera en los plazos establecidos para ello.

Si la petición de informes proviene de autoridades administrativas deberán atenerse a lo establecido en los artículos 48 y 53 del CFF, que se refieren a la forma de verificar los datos suministrados por los contribuyentes mediante compulsas y plazos para presentar informes, registros o libros.

Si la petición procede de autoridad judicial y el indiciado se niega a presentar los informes, o existe falsedad en los mismos, deberá atenerse a las reglas sobre la materia en general sujetándose al Código Penal Federal.

<sup>97</sup> Carránca y Trujillo Raúl, Textos citados, citado por Urbina Nandayapa, Los paraísos fiscales y el lavado de dinero, Ed. Sicco, México 1997, p. 64.

Este delito se configura en forma autónoma pero la norma fue configurada en forma incompleta, ya que sólo se sanciona la conducta de omisión, el no presentar el informe requerido por la autoridad, pero no sanciona el que se haya presentado un informe falso o incompleto, conductas que son igualmente dolosas y tienden a producir un engaño o distorsión en la realidad del sujeto quien recibe estos informes.

El segundo apartado que preveía la conducta y sanción de esta figura delictiva dice, artículo 115-Bis, fracción II, del CFF:

**Artículo 115-Bis del CFF:** Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita:

**II. Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país, desde México al extranjero o del extranjero a México con el propósito de:**

- a) Evadir de cualquier manera el pago de los créditos fiscales;
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza o propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar alguna actividad ilícita, o
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

El resultado típico del apartado segundo es el mismo del primero, fracción I.

El tipo encuadra conductas delictivas consistentes en la transferencia de sumas de dinero dentro o fuera del país y que son los medios que tienen el narcotráfico para crear una infraestructura logística y de apoyo que permita incrementar y mantener sus actividades delictivas.

Asimismo, el manejo de grandes sumas de dinero en efectivo permite mantener una atmósfera de corrupción en contra de los medios que se emplean para combatirlos.

Las principales leyes financieras que regulan las transferencias, manejo y control del dinero o de cambio de moneda son: Ley General de Organizaciones y Actividades de Crédito; Ley de Instituciones de Crédito; Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; Ley General de

Sociedades Mercantiles; Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros; Ley Sobre el Contrato de Seguro; Ley Federal de Instituciones de Fianzas; Ley del Banco de México; Ley del Mercado de Valores, etc.

Debe considerarse actualmente el avance de los sistemas de comunicación vías satélite, que permiten a cualquier persona, el acceso a los mercados mundiales de comercio y banca internacional. La rapidez de estos sistemas permite a los delincuentes mover sus fortunas de un lugar a otro borrando el origen y destino de las mismas. Esta área es la más crítica en la lucha y control en contra del narcotráfico, ya que la legislación actual no contempla una regulación estricta sobre el uso de estos medios.

En 1988 se dio un amplio fraude, que partió de las casas de bolsa más importantes del país, en contra de un importante grupo de inversionistas, se procedió penalmente en contra de uno o dos de los responsables de este ilícito, pero no se sancionó a la mayoría de quienes habían participado en la comisión de estas conductas, esta situación dejó entrever las deficiencias existentes en la legislación en relación con los medios de control sobre el sistema financiero nacional, el cual tiene grandes ventajas en su actuar para la delincuencia organizada.

El delito conocido como "lavado de dinero" debe reunir tres condiciones para que se configure el tipo y se determine la procedibilidad en el ejercicio de la acción penal:

1. Que sea el producto de una actividad ilícita;
2. Se sanciona a toda persona que, a sabiendas, es decir, con el pleno conocimiento de la anterior circunstancia, realice cualquier actividad de ocultación, transferencia o de cualquier maniobra tendente a legalizar el origen de los ingresos.
3. Que el resultado sea cometido por medio de una operación financiera dentro o fuera del país.

El detectar ingresos provenientes de actividades ilícitas, máxime las que tienen su origen en delitos contra la salud, se convierte en una tarea primordial para la administración pública, tanto por el interés de la defensa de la seguridad nacional, como por el daño moral y físico que causan a las nuevas generaciones de mexicanos, y por la corrupción que hacen crecer dentro de los sectores más variados de la población como un cáncer que afecta áreas de la política, policía u organismos encargados de combatir ese mal.

El detectar ingresos provenientes de actividades ilícitas, máxime las que tienen su origen en delitos contra la salud, se convierte en una tarea primordial para la administración pública, tanto por el interés de la defensa de la seguridad nacional, como por el daño moral y físico que causan a las nuevas generaciones de mexicanos, y por la corrupción que hacen crecer dentro de los sectores más

variados de la población, como un cáncer que afecta áreas de la política, policía u organismos encargados de combatir ese mal.

Esta lucha debe darse en un control coordinado dentro de un área de la Dirección de Investigaciones y de la Procuraduría General de la República, que en unidad de objetivos, exista un intercambio de información para detectar fortunas de origen confuso, para intercambiar la información de parte de la representatividad social que indique a las autoridades fiscales qué personas son las presuntas responsables dedicadas a estas actividades y que tienen relación de negocios con éstas.

El órgano administrativo en sus funciones puede dedicar su actividad a la comprobación de los ingresos de las personas indiciadas, la legislación tributaria actual contempla el uso de estas funciones, sólo falta la voluntad de aplicarlas, apegándose al siguiente criterio:

Al iniciar un departamento de delitos tributarios la técnica habitual es elegir como primeros casos a aquellos individuos o empresas a los que el público en general estaría dispuesto a aceptar como merecedores de la cárcel, con prescindencia de si han presentado o no declaraciones impositivas fraudulentas. Este es un aspecto importante en la aceptación de todo el enfoque de que la defraudación al fisco debe castigarse con penas de reclusión.

La ley fiscal debe ser únicamente un medio más para aplicarse efectivamente en contra del combate frontal de estos delitos, pero un medio usado realmente en contra no sólo de los narcotraficantes y sus cómplices, sino hacerse extensivo a los servidores públicos expresamente, con penas de reclusión que no les permitan alcanzar el beneficio de la libertad bajo caución, para hacer realidad el principio de generalidad y extensión en la ley, sin distinción de ninguna especie o clase, ya que no es posible que el CFF en la actual redacción del artículo 109, fracción I, mencione ciertas categorías de personas físicas, siendo que la generalidad de la LISR en el título IV se refiere a 10 categorías de las mismas personas que se diferencian en la clase de ingresos que perciben.

Otra adición al artículo 115-Bis se dio en el siguiente sentido:

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto, la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, cuando éstos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de:

a) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate, o

b) Alentar alguna actividad ilícita.

Igual sanción se impondrá a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que con el propósito de prestar auxilio o cooperación para evitar la identificación o localización de las sumas de dinero o bienes a que se refiere este artículo, no cumplan con la obligación de recabar o falseen la información sobre la identificación del cliente y la correspondiente operación, conforme a lo previsto en, las disposiciones que regulan el sistema financiero.

Para los efectos de este artículo, se entiende por sistema financiero el comprendido por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, intermediarios bursátiles, casas de cambio y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

El primer párrafo de esta adición tiene el sentido de que las sumas de dinero o los bienes afectos a las transacciones delictivas debe existir el conocimiento del origen ilícito de dichas sumas o bienes.

Pero el segundo párrafo de esta adición expresamente obliga a que las sumas de dinero o los bienes afectos a las transacciones hayan sido identificados como productos de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes, en ese caso ¿de qué autoridades o tribunales competentes podemos hablar como vehículos para la identificación del conocimiento del origen ilícito de las mencionadas sumas de dinero o de los bienes en referencia?

Las autoridades competentes que investigan esta conducta delictiva bajo la vigencia del artículo 115-Bis del CFF son las fiscales, y los tribunales competentes que sancionan delitos del orden federal, son el Poder Judicial de la Federación, en ese caso los juzgados de Distrito, tribunales unitarios de circuito o tribunales colegiados de circuito.

El problema será la identificación o el conocimiento del origen ilícito, ¿cómo probar este origen ilícito a plenitud en derecho, ya que el dinero no tiene pasado?, éste era y seguirá siendo el grave problema de la falta de verdaderos especialistas dentro de las áreas oficiales encargadas de combatir esta figura delictiva.

Pero además de conocer el origen ilícito de las sumas de dinero y que así haya sido certificado por las autoridades o tribunales competentes, existe un propósito o resultado en el tipo penal, y es el de ocultar, disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o los bienes de que se trate, o bien con esas sumas de dinero alentar alguna actividad ilícita, tenemos pues tres resultados delictivos para configurar un solo delito.

Las sanciones se amplian a los empleados y funcionarios que integran dicho sistema financiero y cometan las conductas siguientes:

1.No cumplan con recabar la información sobre la identificación del cliente y la operación financiera correspondiente.

2.Falseen la información sobre la identificación de dicho cliente y la subsecuente operación financiera en comento.

En este último caso podemos especular si les correspondería alguna sanción a los altos funcionarios que trataban con alguno de los alias de Raúl Salinas, ya que éste era una figura pública que aparecía en la prensa nacional y aprovechaba su condición de hermano de la primera autoridad del país, si un funcionario bancario aducía que conocía la verdadera identidad de este cliente, podemos afirmar que mentía, pues un hecho notorio que no requería prueba alguna es el conocimiento de quien se ostentaba como merecedor de los favores por su parentesco con el Jefe del Ejecutivo, en este hipotético ejemplo, podemos encontrar determinadas responsabilidades para los mencionados funcionarios bancarios.

El resultado delictivo de estos servidores es el de prestar auxilio o cooperación para evitar la identificación o localización de las sumas de dinero o bienes de procedencia ilícita, es decir, la complicidad para esconder las sumas de dinero de que hablamos.

Como última referencia al contenido de este capítulo encontramos las definiciones de las instituciones de crédito entre las que definía como tales el artículo 115-Bis a las siguientes:

Las instituciones de crédito "son aquellas empresas constituidas bajo la forma asociativa, cuya principal actividad está dirigida a captar capitales ociosos, dándoles colocación útil, así como facilitar las operaciones de pago y las negociaciones de valores. Dichas instituciones pueden ser de siete tipos: instituciones de depósito, instituciones de ahorro, financieras, hipotecarias, fiduciarias, de capitalización, de banca múltiple".<sup>98</sup>

<sup>98</sup> Barandiarán Rafael. Diccionario de términos financieros. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 62.



Las instituciones de seguros y fianzas "son intermediarios financieros, pues también reciben recursos del público por las primas de sus pólizas, y con su importe también deben constituir reservas e invertir las en la forma que la ley señala".<sup>99</sup>

Los almacenes generales de depósito tienen como objeto el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías y la expedición de certificados de depósito y bonos de prendas. También pueden transformar las mercancías depositadas, a fin de aumentar su valor, sin variar esencialmente su naturaleza.

Las arrendadoras financieras "son afines a los bancos, porque, como en parte les corresponde a éstos, tienen entre sus finalidades financiar a las empresas industriales, comerciales y de todo tipo, sólo que las arrendadoras proporcionan su financiamiento mediante la entrega de maquinarias y equipo, a cuyo fin adquieren los bienes correspondientes y los otorgan en arrendamiento financiero. La renta que para la empresa financiada equivale, en proporción, a la amortización del crédito que pudiera otorgar un banco para la adquisición de la misma maquinaria y equipo".<sup>100</sup>

Las sociedades de ahorro y préstamo tienen como objeto la captación de recursos exclusivos de sus socios y su objeto será el proporcionar capital para obras de beneficio social en colaboración con las autoridades federales, estatales o municipales, obras orientadas a la sanidad pública, investigación, enseñanza, cultura o servicios de asistencia social, se regulan por los artículos 38-A al 38-Q de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito.

Las sociedades financieras de objeto limitado tienen como propósito realizar actividades no reservadas a los bancos, sino que los particulares pueden obtener determinadas concesiones para operar en los mercados de dinero o valores para beneficio de los socios y, a la vez, aportar recursos para obras de interés social, este tipo de sociedades tienen destinada la realización de determinadas y específicas actividades de intermediación financiera por autorización expresa de la SHCP.

Las uniones de crédito "pueden gozar de concesión para operar en los ramos siguientes: a) Agropecuarios, b) Industriales, c) Comerciales, mixtas con dos actividades comunes, dedicadas cada unión al área concesionada lo anterior se regula por los artículos 39 a 45 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito.

Las empresas de factoraje financiero reguladas en los artículos 45-A al 45-T de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito se refieren a las empresas dedicadas al factoraje financiero, es decir, la actividad en la que mediante contrato que celebre la empresa de factoraje financiero con sus clientes, personas morales, o físicas que realicen actividades

<sup>99</sup> Herrejón Silvia Hermilo. Las instituciones de crédito. Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 71.

<sup>100</sup> Ibid., Urbina Nandayapa. Op. cit., p. 72.

empresariales, la empresa de factoraje adquiere, de los segundos, derechos de crédito relacionados con la proveeduría de bienes, de servicios o de ambos, con recursos provenientes de las operaciones pasivas a que se dediquen dichas empresas.

El intermediario es el suscriptor primario de una emisión que posteriormente la coloca en el mercado. Esta actividad es típica en las sociedades financieras del sistema bancario mexicano que compra en firma una emisión para, posteriormente, colocarla entre el público ahorrador o, en su caso, para mantenerla en su cartera como inversión propia.

Las casas de cambio tienen como actividad habitual la compraventa de monedas y divisas extranjeras, organismos regulados por la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, actividad que consiste en el servicio a clientes.

Cualquier otro intermediario financiero o cambiario. En este sentido podemos hablar de cualquier otro organismo que se dedique a las actividades descritas en líneas anteriores, suponemos que este organismo financiero y cambiario debe tener autorización de la SHCP para desarrollar su actividad, y dichas autoridades puedan ejercer un control sobre la actuación de estos organismos para la protección de los intereses del público.

Como comentario final, es pertinente hacer mención que en los años que tuvo a su cargo el combate al lavado de dinero, la SHCP no consiguió obtener una sola sentencia condenatoria de algún contribuyente por la comisión demostrada de este delito, lo que dilucidó una añeja controversia entre la autoridad hacendaria y la PGR en el sentido de saber ¿qué dependencia debería combatir este delito?.

Por la razón expresada en líneas anteriores, la PGR obtuvo el manejo del combate a este delito, pero lo curioso es que de 1996 a 1997 el Instituto Nacional del Combate a las Drogas (INCD) fue depurado en forma total y casi absoluta al eliminarse 90% del personal adscrito a esta dependencia por la posible infiltración de la delincuencia en este organismo, lo que demostró la inutilidad del combate al lavado de dinero.

El problema no es que se tenga como vencedor de este combate a la delincuencia, sino que la seguridad nacional obliga a que el Gobierno Federal sea el que deba vencer este combate.

El tipo penal quedó ahora en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal.

Art. 400 Bis del Código Penal Federal .- "Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que procedan o

representan el producto de una actividad ilícita con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

La misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas previstas en el párrafo anterior, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.

La pena prevista en el primer párrafo será aumentada en una mitad, cuando la conducta ilícita, se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar, o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

En caso de conductas previstas en este artículo, en el que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando dicha Secretaría, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos referidos en el párrafo anterior, deberá ejercer, respecto de los mismos, las facultades de comprobación que le confieren las leyes, y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

Para los mismos efectos, el sistema financiero se encuentra integrado por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósitos, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario".<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup> Código Federal de Procedimientos Penales. Ibid., p. 106.

FALTA PAGINA

No.

202

## CAPÍTULO VII.

### CASO PRÁCTICO.

#### 7.1 PLANTEAMIENTO.

**Asunto: Defraudación Fiscal y Defraudación Fiscal equiparable.**

**Autor del delito: Eduardo Morales Salinas.**

El presente caso práctico es un hecho de la vida real cuya información nos fue proporcionada en el juzgado sexto de distrito en materia penal del D.F. situado en las oficinas adyacentes al Reclusorio Norte con ubicación en dicha entidad federativa.

En el cuál mostramos un delito cometido por defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparada, ya que es frecuente que la SHCP se querelle en contra de los presuntos evasores fiscales por los delitos antes mencionados, pero a pesar de que las conductas del infractor hayan sido varias, el resultado ha sido un solo, la omisión de ingresos que se traduce en el resultado de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, situación que ya analizamos en capítulos anteriores.

El Ministerio Público es la institución unitaria y jerárquica dependiente del organismo ejecutivo, que posee como funciones esenciales las de persecución de los delitos y el ejercicio de la acción penal; y su función es hacer que los juicios penales se sigan con toda regularidad a efecto de lograr que la administración de la justicia sea pronta y expedita.

La Procuraduría General de la República es la dependencia del Poder Ejecutivo Federal en la que se integra la institución del Ministerio Público Federal y sus órganos auxiliares directos, para atender los asuntos que a ella y a su titular le son atribuidos.

El inicio del procedimiento penal tributario, es mediante un procedimiento de naturaleza administrativa, en el cual la SHCP verifica el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de determinados contribuyentes, mediante la visita domiciliaria en ejercicio de sus facultades de revisión como elemento generador para determinar la probable comisión del delito y encontrar elementos primarios que permitan presumir el dolo o la conducta maquinada en la defraudación al erario federal.

Al momento de encontrar dichos hechos de delito, entra en acción un órgano de la misma dependencia, la Subprocuraduría Fiscal de la Federación, la que prepara la querrela y la declaratoria de perjuicio a efecto de cuantificar el daño sufrido por la hacienda pública. Una vez elaborada la querrela correspondiente y allegadas las pruebas que demuestren la existencia de los elementos del tipo penal y se tenga por expuesta la probable responsabilidad del acusado, se presentan estos documentos ante el agente del MPF, el cual ejercerá la acción penal, misma que es el inicio del procedimiento penal federal por la comisión de delitos fiscales.

Desde el momento en que el agente del MPF considere que a su juicio existen los elementos necesarios para ejercitar la acción penal se abre la averiguación previa, ordenándose la detención de los probables responsables de la comisión del o los ilícitos y se ponen a disposición del juez instructor de la causa penal.

Los elementos que debe allegarse el agente del MPF para tener por comprobada la existencia del tipo penal y de la probable responsabilidad de los inculcados son, entre otros, los siguientes:

- El escrito de querrela formulado por las autoridades competentes de la dependencia afectada, competentes de la dependencia afectada, es este caso el titula o representantes de la Procuraduría Fiscal de la Federación, en contra de los que hayan afectado el interés público, mediante la comisión del o los delitos de naturaleza fiscal previstos en el CFF.
- La determinación del perjuicio fiscal que se causa a la SHCP por el contribuyente querrellado.
- Dictamen contable suscrito por los delitos legales de la PGR, en donde debe concluirse que el monto del perjuicio fiscal que se haya causado a la SHCP.
- Las pruebas acrediten la probable responsabilidad del inculcado y la existencia de los elementos del tipo del delito, como lo son la declaración de alta del contribuyente, la presentación de la declaración anual de los impuestos correspondientes al ejercicio fiscal motivo de la revisión, el resultado de la compulsas de sus principales proveedores, etc.

Una vez turnada la averiguación previa al juzgado de distrito correspondiente el agente del MPF se convierte en parte acusadora del proceso, buscara demostrar la culpabilidad de los inculcados, presentara pruebas para tener por demostrada la conducta delictiva de los procesados, y formulara en su caso conclusiones de culpabilidad de los procesados.

La función del MPF no es de verificación administrativa de la existencia del delito, sino es la de coadyuvante en el procedimiento penal tributario y, por tanto, allegarse las pruebas necesarias para demostrar la conducta delictiva del infractor, deber ser labor propia de la autoridad hacendaria.

Por su parte el juzgador debe llegar a establecer la verdad legal mediante la adecuada y pertinente valoración de las pruebas ofrecidas, presentadas y desahogadas que permitan llevar a su ánimo la convicción de emitir una sentencia apegada a derecho, basándose en los elementos y motivaciones que indujeron a cometer un delito, si éste se produjo en asuntos de esta naturaleza y en el conocimiento de la conducta personal del delincuente, así como de sus hábitos personales, influjos, motivaciones, grado de cultura, para así llegar al grado de individualizar la pena a favor o agravio del delincuente.

Por lo anterior, es nuestro deseo que el presente caso práctico que vamos a desarrollar sirva para contribuir al estudio del tema (defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable), al analizar las

conductas delictivas en detalle y las características del proceso penal fiscal, mismo que por su naturaleza es un proceso judicial con características administrativas, lo que lo hace único en el foro jurídico mexicano. Al dar a conocer los criterios y resoluciones que tuvieron las autoridades correspondientes y posteriormente dar nuestras conclusiones respectivas de acuerdo al trabajo de investigación que realizamos para así dar una mejor perspectiva al lector o lectores que lleguen a consultar esta tesis.

## **. PROCEDIBILIDAD DEL CASO.**

México, D.F.

Mediante oficio número XXX del 19 de mayo de 1997, el agente del Ministerio Público de la Federación acompañó la averiguación previa en la que se ejercita acción penal en contra de Eduardo Morales Salinas, por su probable responsabilidad penal en la comisión de los delitos de **DEFRAUDACION FISCAL Y DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE**, previstos por los artículos 108 y 109 fracciones II, IV, y V todos del Código Fiscal de la Federación respectivamente, y sancionados por el propio numeral 108 párrafo segundo.

Así pues se reservó acordar sobre el pedimento ministerial una vez que se analizara las constancias procedimentales; y, el artículo 16 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en lo conducente establece: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud del mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...."

Asimismo establece: "No podrá librarse orden de aprehensión, sino por la autoridad judicial y sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionando cuando menos con pena preventiva de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado".

Por otra parte, el artículo 195 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que cuando estén reunidos los requisitos del artículo 16 Constitucional "el Tribunal libraré orden de aprehensión o comparecencia, según el caso, contra el inculpado, a pedimento del Ministerio Público...". Por lo anterior es que se procede a analizar si en el caso se satisfacen o no los requisitos anteriores.

La querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Procurador Fiscal de la Federación, en contra de Eduardo Morales Salinas Gerente General y socio de INMOBILIARIA Y CONSTRUCTORA SAPORO, S.A. DE C.V. quien en lo conducente señaló: Que dicha empresa evadió mediante engaños y maquinaciones el pago del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de 1992 por la cantidad de 334,810.75 (Trescientos treinta y cuatro mil ochocientos diez pesos 75/100 M.N). Por los ingresos percibidos y los actos o actividades realizados, durante dicho ejercicio fiscal dejando de cubrir los impuestos que legalmente le

correspondían y omitió presentar por más de seis meses la declaración anual de impuestos por el ejercicio comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de 1992, en función a lo dispuesto a los artículo 10 y 58 fracción VIII de la LISR; art. 5 y 32 fracción IV de la LIVA; ya que no obstante que obtuvo ingresos y realizo actos o actividades gravables durante dicho ejercicio, no presentó declaración anual alguna, dejando de cubrir también los impuestos correspondientes; expresando como antecedentes según escritura pública en 1986 ante la fe del Notario Público del Distrito de Tlalnepantla, Estado de México, se constituyo INMOBILIARIA Y CONSTRUCTORA SAPORO, S.A. de C.V. manifestando como objeto de la sociedad: la planeación, diseño, supervisión de edificaciones residenciales e industriales, demolición de obras públicas y privadas, así como adquisición y venta de bienes raíces en general. Toda clase de actos mercantiles con inmuebles urbanos, artículos para la construcción, etc., estableciéndose en los artículos octavo y décimo de la escritura constitutiva, que la administración de la sociedad estará a cargo de un Administrador Unico o de un Consejo de Administración que podrá ser accionista o persona extraña a la sociedad y será nombrado por la Asamblea de Accionistas, otorgándose facultades de administración, dominio, pleitos y cobranzas; en la disposición primera de la citada escritura se confirió el cargo de Presidente de Consejo de Administración a José Eliseo Frutos Santa Cruz, otorgándole facultades de dominio, administración, pleitos y cobranzas.

Mediante Escritura Pública en 1989 ante la fe del Notario Público de Naucalpan, Estado de México se protocolizó el acta de asamblea general extraordinaria de accionistas celebrada en la que se hace constar la venta de acciones, aumento de capital y la toma de posesión de la empresa por parte de los nuevos socios; **asimismo, es propuesto Fernando Larios García administrador de la empresa y nombrado, además, delegado especial de la asamblea a fin de realizar todos los trámites relativos al protocolo de la misma, el cual a través de un escrito en el año de 1995 informa a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal que nunca ejerció el cargo propuesto, toda vez que Eduardo Morales Salinas le informó que su nombramiento sería transitorio ya que a la citada sociedad la manejarían Eduardo, Marco y Angel de apellidos Morales Salinas, con la asesoría de Ignacio Morales Delgado.** A su escrito, anexa copia fotostática del Contrato de Obra de celebrado en 1989 entre el Sindicato Mexicano de Electricistas e INMOBILIARIA Y CONSTRUCTORA SAPORO, S.A. de C.V., el cual, aunque en la antefirma aparece el nombre de Fernando Larios García, el mismo precisa en su escrito, que no es su firma la que calza el instrumento, y que inclusive, puede apreciarse que conjuntamente con la firma, se observa la leyenda "P.P", firmando en realidad tal contrato, Eduardo Morales Salinas: anexando un escrito hecho en 1995, en el que solicita lo den de baja de la empresa.

Así pues mediante el oficio respectivo xx/xx del 6 de julio de 1994, suscrito por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, se ordeno la practica de visita domiciliaria No. xx/xx a la contribuyente con el objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por el periodo comprendido del primero de enero de 1990 al once de julio de 1994, presentándose el personal señalado en la orden de visita en el domicilio consignado entregándose la referida orden a Eduardo Morales Salinas el once de julio de 1994.

Como elementos de prueba la SHCP se allego de la contribuyente y terceros la siguiente documentación en domicilio localizado en Allende No. X: Escritura pública mediante la cual se constituye la INMOBILIARIA CONSTRUCTORA SAPORO S.A. de C.V. Consulta de Registro



Federal de Contribuyentes, información proporcionada por la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, Estado de México y Administración de Recaudación del Sur del D.F respecto a la si o no presentación de declaración alguna del ISR o IVA, corroborándose lo anterior con la fe ministerial de la documentación relativa entre ellas los contratos de obras llevadas a cabo por esa Inmobiliaria, acta de aportación de datos por terceros, libros de ingresos y egresos, papeles de trabajo, así como la verificación de firmas en contratos y registro de éstas en las instituciones bancarias y el estado de las cuentas relacionadas, mismas que constituyen el objeto material del delito.

Por lo que se elaboró Dictamen Contable suscrito por peritos oficiales en materia de contabilidad adscritos a la Dirección General de Coordinación de Servicios Periciales quienes concluyen que según documentación que obra en la averiguación previa el importe del perjuicio fiscal que resulta a la SHCP, por la omisión de impuestos es de \$334,810.75.

A lo que en la declaración ministerial de Eduardo Morales Salinas quien en lo conducente manifestó: Que nunca desempeño el cargo de Gerente General dentro de INMOBILIARIA Y CONSTRUCTORA SAPORO, SA. De C.V., lo que acredita en términos de los testimonios de constitución de la misma y que corren agregados en la presente, por lo que no existe ningún testimonio otorgado por la Asamblea en el que se le confiera la calidad de Gerente General, Administrador único u otro equivalente, aclarando que si bien es cierto el funge como uno de los dos accionistas mayoritarios; asimismo desea agregar que la querrela formulada por la SHCP es temeraria, dolosa e infundada ya el no ostenta ningún cargo de administración y las actas que levantó la autoridad fiscal fueron dolosas y no reúnen las formalidades que exige la Ley, ya que se tuvieron que haber entendido con el administrador único o representante legal de la empresa, por lo que hace a los pagos a que alude la autoridad fiscal el mismo los desconoce toda vez que no se encarga del área contable, el nunca presentó o firmó declaración alguna del ISR e IVA ya que no tiene facultades para hacerlo a nombre de la empresa, deseando agregar que el único puesto que desempeño fue el de encargado de realizar las obras de construcción, sin tener ninguna injerencia directa sobre la administración de la empresa moral en cita, ahora bien por lo que hace a los cheques expedidos por el Sindicato Mexicano de Electricistas y que eran nominativos a Inmobiliaria Saporó y/o Eduardo Morales Salinas, fue porque la cuenta aperturada a nombre de la empresa el se encontraba autorizado para firmar en la cuenta aperturada en Bancomer, sin recordar el número de la misma, pero esa situación fue aprobada verbalmente por la asamblea y además era una de las labores encomendadas por el administrador unió Fernando Larios García, deseando aclarar que dicha persona fungió como administrador desde su creación (1989) hasta julio de 1995, aclarando que los cheques que fueron expedidos a favor de Constructora Saporó y/o Eduardo Morales Salinas, fueron depositados a la cuenta a nombre de la multicitada persona moral y no a una cuenta personal; reiterando que no tenía injerencia de administración, por lo que no se le puede imputar que haya evadido impuestos u omitido el pago de los mismos, ya que esto correspondería al administrador único a través del área contable o del contador, deseando agregar que por lo que respecta al contrato de obra que se llevo a cabo en 1989 entre el Sindicato de Electricistas y Constructora Saporó, el mismo nunca se llevó a cabo, por no aprobarse las diferencias en el importe firmándolo con la instrucción del señor Fernando Larios García, poniendo la leyenda "P.P" por instrucción del mismo pero sin que con ello se acreditara que tuviera poder.

En el presente caso el indiciado Eduardo Morales Salinas, no tiene el carácter de administrador único o gerente general ya que de acuerdo a las documentales públicas consistentes en la escritura pública de 1986 ante la fe del Notario Público del Distrito de Tlalnepantla, Estado de México, se constituyo en Inmobiliaria y Constructora Saporo, S.A. de C.V., y se estableció en los artículos octavo y décimo de la citada escritura, que la administración de la sociedad estará a cargo de un administrador único o de un consejo de administración que podrá ser accionista o persona extraña a la sociedad y será nombrado por la asamblea de accionistas, otorgándose facultades de administración, dominio, pleitos y cobranzas. En la disposición primera transitoria de la citada escritura, se confirió el encargo de presidente del Consejo de Administración a José Eliseo Frutos Santa Cruz, otorgándole facultades de dominio, administración pleitos y cobranzas. De igual forma mediante escritura pública de 1989 ante la fe del Notario Público de Naucalpan, Estado de México, se protocolizó el acta de asamblea general extraordinaria de accionistas, en la que hace constar la venta de acciones, aumento de capital social y la toma de posesión de la empresa por parte de nuevos socios. En ella fue propuesto por el inculcado Eduardo Morales Salinas como administrador al ingeniero Fernando Larios Garcia y nombrado además, delegado especial de la asamblea a fin de realizar todos los trámites relativos al protocolo de la misma.

De tal manera que con las pruebas que aparecen en la indagatoria se acredita que la representación de la empresa contribuyente, en la época de los hechos la tenía el Ingeniero Fernando Larios Garcia pues no consta que se le haya removido del cargo, y que éste se hubiera otorgado al inculcado Eduardo Morales Salinas, habida cuenta que la representación de una persona moral nace de la Ley, y el órgano que puede cambiar tal representación, es la asamblea general de la sociedad mercantil, lo cual no ha ocurrido en el presente caso.

En estas condiciones, no puede suponerse que la representación de la mencionada sociedad contribuyente, de hecho y no de derecho le corresponda al inculcado, porque con él se hubiera entendido la visita domiciliaria practicada en el domicilio de dicha inmobiliaria, tampoco deriva su representación el hecho de haberse encontrado entre la documentación que se revisaba, cheques nominativos, pues como ya se dijo, la representación social de la sociedad mercantil, deriva de la ley y de cuestiones de hecho, y al no acreditarse con la documentación que aparece en la indagatoria que el inculcado Eduardo Morales Salinas tenga la representación legal de la empresa contribuyente, en su carácter de administrador único, es claro que no reúne la calidad de sujeto activo, que se requiere por la descripción típica de los ilícitos de mérito en virtud de que las personas que pueden concretizar las diversas hipótesis normativas, evidentemente deberán tener ese carácter que los obliga a dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, al actuar en nombre de sus representados.

A la anterior conclusión se arriba con apoyo en la Jurisprudencia consultable en la página 552, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca. Tomo IV que dice "Personalidad. El reconocimiento de esta para representar a una sociedad administradora no implica necesariamente que su apoderado igualmente pueda representar a las sociedad administrada. Una persona moral legalmente puede tener como objeto social, entre otros, la administración de otras sociedades civiles o mercantiles; sin embargo, esos actos no implican necesariamente que el apoderado de la sociedad administradora pueda tener legitimación procesal para efectuar actos de representación de las sociedades que vaya a administrar, en virtud de que toda representación de

una persona moral nace de la ley; en cambio, tratándose de apoderados, su representación nace de un contrato y quien lo ostenta ejercerá sus facultades de conformidad con la determinación del consejo, del administrador único o de quien tenga facultades otorgadas por estos para concederlas, por lo tanto, la representación debe ceñirse a lo establecido en los numerales 142, 147 y 149 de la Ley General de Sociedades Mercantiles es decir, en un administrador único o en un consejo de administración, o bien, en las personas a quienes les hubiesen conferido poderes para representar a una o varias de las sociedades administradas; inclusive, podría ser el propio apoderado de la sociedad administradora, siempre y cuando se le hubieren conferido facultades para ello, y en caso de no ser así, ese apoderado no tendría legitimación procesal alguna para representar a cualquiera de las sociedades administradas”.

No es óbice para llegar a ésta conclusión que Fernando Larios García, persona que aparece como administrador único, manifieste que el inculpado Eduardo Morales Salinas le hubiera comunicado que el nombramiento que había hecho la Asamblea de Accionistas era transitorio, porque la sociedad era manejada por el inculpado; detallando una serie de anomalías en el manejo del capital; ya que hasta éste momento procesal no aparece prueba de ello; esto es que no llevara a cabo su función como administrador único de la citada sociedad, además resulta extraño que desde 1989 año en que le fue comunicado verbalmente que su nombramiento era transitorio, lo hiciera del conocimiento de las autoridades fiscales hasta el año de 1995.

De lo argumentado se advierte que el suscrito se encuentra impedido por carecer de materia probatoria suficiente para acreditar que el indiciado Eduardo Morales Salinas tenga la representación de la empresa susodicha, que lo obligara con su calidad de gerente a dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de la persona moral; calidad específica del sujeto activo que requieren los tipos descriptivos de los delitos de mérito; por lo que se concluye que la averiguación previa consignada resulta insuficiente para estar en posibilidades de acreditar en forma total los elementos del tipo de los delitos por los que ejerció la acción penal el Ministerio Público de la Federación, de tal forma que resulta obvio e innecesario el entrar al estudio de la probable responsabilidad penal en la comisión de esos ilícitos de Defraudación Fiscal y Defraudación Fiscal Equiparada; y al no colmarse las exigencias del artículo 16 Constitucional para librar un mandato judicial como el solicitado, lo procedente es negar la orden de aprehensión que el Ministerio Público Federal solicita en contra de Eduardo Morales Salinas.

## 7.2 APELACIÓN MINISTERIAL.

Inconforme con la determinación anterior, el Representante Social Federal (MPF) interpuso recurso de apelación, mismo que fue admitido por el Juez Natural en el efecto devolutivo, ordenando remitir el expediente duplica al Tribunal de Alzada para la substanciación de ese medio de impugnación. Al efecto, le correspondió conocer al Tercer Tribunal Unitario, mismo que lo registró con el número correspondiente. Se siguió el trámite de ley, celebrándose la audiencia de vista, en la que se dio cuenta con el pedimento número XXX de la Institución Ministerial Federal, mediante el cual formula agravios.

Esta Institución Ministerial no comparte los criterios vertidos por el Juez natural, por estimar que el mismo, hace una clara inexacta aplicación del contenido de los diversos preceptos legales. En efecto, equivocadamente el Juzgador habla de prueba insuficiente, para acreditar que el indiciado Eduardo Morales Salinas es el responsable penalmente hablando, de la comisión de los delitos que se le atribuyen, sin embargo, en el desarrollo de sus consideraciones incurre en serias contradicciones ya que primero afirma categóricamente "independientemente que se encuentran acreditados los elementos típicos del delito de Defraudación Fiscal o de Defraudación Fiscal Equiparada, o ambos...", es decir, tiene por acreditados los elementos típicos de los delitos propuestos, no obstante lo anterior, también afirma "... resulta insuficiente para estar en posibilidades de acreditar en forma total los elementos del tipo de los delitos por lo que ejercitó la acción penal..." Pasando por alto que de acuerdo a nuestra Ley Suprema para el dictado de un mandamiento de captura sólo se requiere de la existencia de datos que permitan tener por acreditados los elementos del tipo y la probable responsabilidad del indiciado.

Ya que para dictar una orden de aprehensión no se requiere de pruebas plenas que acrediten la responsabilidad del inculpado sino únicamente es necesario que se reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 16 constitucional, y que se desprendan datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado.

Por otra parte, se advierte un error de apreciación por parte del Juzgador de los hechos denunciados, ya que en ninguna parte de la denuncia ni de las pruebas aportadas en la indagatoria, se desprende que al inculpado Eduardo Morales Salinas, se le atribuye el carácter de "...Representante Legal...", como equivocada y reiteradamente lo alude el Juzgador, en virtud de que en todo momento quedó plenamente establecida la calidad que tenía dentro de la empresa el hoy inculpado y que era la de accionista mayoritario y Gerente General, cosa diversa a Representante Legal.

Constituyen indicios suficientes para tener por legalmente acreditada la personalidad legal de Morales Salinas, en su calidad de Gerente General. Tales probanzas:

a) Cuenta Número XXX de la Institución de Crédito Bancomer S.A., aperturada a nombre de Inmobiliaria Sapiro S.A. de C.V. y/o Eduardo Morales Salinas.

b) Contratos de servicio de construcción de obra, celebrados entre el Sindicato Mexicano de Electricistas y la empresa inmobiliaria y Constructora Sapiro S.A. de C.V., representada en dichos contratos por el hoy inculpado Eduardo Morales Salinas, que en tales documentos se ostentó como Gerente General.

Las pruebas anteriores nos permiten concluir que Eduardo Morales Salinas se ostentó como Gerente General y demostró ser socio mayoritario de la empresa denominada Inmobiliaria y Constructora Sapiro S.A. de C.V., siendo así probable responsable de la comisión que se le imputa, en razón de que tal persona ejerció actos de Representación de la sociedad en cita y ejerció frente a terceros funciones en términos de los artículos 142,150,157 y158 de la LGSM.

Tomando en consideración que aparecía como cotitular de la cuenta bancaria de la empresa, de que los cheques se expedían a su nombre, los cuales cobraba, que además firmaba los contratos de obra y que en la práctica realizaba verdaderas funciones de mando y dirección, aunado a que representaba la mayor parte de las acciones, nos permite considerar fundadamente que obviamente conocía todos los ingresos percibidos y los actos o actividades realizados por la empresa y por los cuales se debían pagar impuestos, así como de presentar las respectivas declaraciones, es decir, conocía la situación fiscal real de la empresa, por lo cual estaba en posibilidades de cumplir y hacer cumplir las obligaciones fiscales de dicha empresa. Asimismo al ser socio de la multicitada empresa, resulta claro que si de esta se omite el pago de sus impuestos, ello se traduce en un beneficio o lucro indebido, por la obtención de recursos económicos mayores, pero en perjuicio y detrimento del fisco federal.

De los anteriores elementos típicos destacan el hecho de que cualquier persona puede ser susceptible de cometer tales ilícitos. Empero tratándose de personas morales, podemos distinguir a dos tipos de personas: A) Las que de acuerdo a la Ley deban responder ante el Fisco Federal, ello derivado de un nombramiento. B) Aquellas que de acuerdo al desempeño real de sus funciones dado el carácter que ostenten en la práctica, con independencia de que posea de manera formal determinado nombramiento.

Respecto de las primeras, se acredita su personalidad en las actas constitutivas, las asambleas de accionistas o en toda clase de acuerdos que por escrito queden plasmadas, normalmente de las segundas están sustentadas en acuerdos verbales pero fundamentalmente en cuanto al desempeño real de sus funciones y con el cargo que ostenten frente a terceros, en la especie el Gerente General que ostentaba Morales Salinas.

Por lo que no se comparte el criterio del Juzgador, cuando afirma "...la representación de una persona Moral nace de la Ley...", puesto que es una postura copiada textualmente de una jurisprudencia que invoca el Juzgador y que claramente no resulta siquiera aplicable al caso que nos ocupa, además de que de los artículos 10,44, y 149 de la LGSM que invoca el juez inferior para sostener que la obligación del Administrador de la Empresa es la de formular declaraciones de impuestos, de ninguna manera tales preceptos indican tal afirmación. Por lo tanto, una vez más podemos afirmar, que no existe precepto legal alguno que de manera limitativa y exclusiva impongan a determinadas personas la obligación de presentar las declaraciones de las contribuciones que genera la empresa, y si bien la lógica jurídica nos indica que sean sus Administradores, también se demostró que la Administración se ejerce de dos formas, la formal (que no excluye su responsabilidad penal o civil), y la administración real, que es la que nos ocupa, es decir la función de Administración que adopta en la práctica determinada persona.

Es irrelevante el hecho de que tenga o no el carácter específico de administrador único, representante legal u otra calidad, pues no lo exige el tipo contenido en los ordinales 108 y 109 de la Ley Especial, y en términos del numeral 95 del Código Fiscal de la Federación, de manera clara y específica se precisa en la fracción II, que son responsables de dicha infracción los que realicen la conducta o el hecho descrito en la ley, y en ese tenor basta que se hayan omitido las declaraciones y pago de impuesto en el período preestablecido como acontece en el presente caso para presumir fundadamente que dicho Gerente General y socio mayoritario de la empresa constructora Saporo estaba obligado a cumplir con ello, pues es obvio que se benefició con tal omisión en perjuicio del Fisco Federal e incurrió en la infracción especial invocada; por ende se actualiza la conducta dolosa que se atribuye al activo, al exteriorizar su voluntad plena y consciente, sin mediar causa de licitud que lo justifique y en consecuencia se presume que fue precisamente él, quien en las condiciones de lugar, tiempo y circunstancias analizadas, cometió el delito en términos de la fracción II del artículo 13 del Código Punitivo del Fuero.

### 7.3 CRITERIOS A SEGUIR PARA LA PROCEDENCIA DE LA ACCION PENAL.

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 que de acuerdo al artículo 26 del CFF son responsables solidarios con el contribuyente.

Las personas morales pueden incurrir en irregularidades fiscales, e inclusive fiscal-penales. Ante esta situación existe la cuestión importantísima de determinar quién debe responder legalmente. Como se vio a lo largo del desarrollo del caso planteado en líneas anteriores, los funcionarios, accionistas y en ciertos casos hasta terceros ajenos a las personas morales, legalmente tienen responsabilidad fiscal y penal por las irregularidades en que incurren dichas personas morales.

Es así como a grandes rasgos de acuerdo a la información que nos fue proporcionada en el juzgado sexto de distrito en materia penal del D.F. por lo que en nuestra opinión el elemento común por medio del cual se demuestra la existencia de su conducta delictiva en carácter tributario fue por medio de su omisión como Gerente General responsable solidario con el contribuyente que se traduce en el perjuicio indebido que lesiona el erario federal al omitir totalmente el pago de alguna contribución federal, que se reflejaba en los estado de cuenta bancario del accionista mayoritario de la constructora SAPORO S.A. de C.V. Así la SHCP tiene como sus mejores armas para encontrar y reconocer la existencia de cualquier ilícito es la practica de compulsas a los proveedores del contribuyente auditado y revisado. Este pedimento de información a terceros proporciona a las autoridades hacendarias los primeros elementos para encontrar discrepancias u omisiones en las declaraciones de estos, por lo que se tienen las bases para dar por satisfechos los requisitos para querrellarse ante el MPF y este consignar al juez competente para ejercitar la acción penal.

Es así como la omisión en la declaración es la conducta mas común, ordinaria y simple que pueden hacer los contribuyentes para defraudar al fisco federal ya que las verificaciones son fáciles de efectuar, se requiere solo tiempo y conocimientos de los movimientos de la empresa o en este caso del contribuyente auditado.

Igual situación se presenta con las firmas por ausencia a que son tan afectos los contadores; es decir, el contribuyente o representante legal no se encuentra en el lugar para firmar la declaración o no quiere hacerlo y, por ello, su contador la firma por ausencia, ésta no tiene ninguna validez y puede tener el efecto jurídico de no tener por presentada la declaración, con las características legales del caso, con lo que nace el delito fiscal.

Pero a pesar de todo, existen personas que deciden obtener mayores beneficios a costa del erario público, al omitir datos o al realizar maniobras engañosas a efecto de acrecentar sus beneficios, esta conducta puede ser realizada de manera consciente o accidental, pero cuyo resultado será de cualquier modo de carácter delictivo con las correspondientes consecuencias legales.

En suma, la intervención directa de las autoridades fiscales se da con la presentación de la querrela posteriormente como coadyuvante del MPF, en la investigación del delito y con el juez de

distrito como afectado por el daño patrimonial. El seguimiento de la causa, presentación de probanzas, apelaciones, etc., corresponde, por mandato directo de la Carta Magna Federal, inicialmente al agente del Ministerio Público Federal, como representante de la sociedad y en su caso a la autoridad judicial exclusivamente.

De los elementos anteriores y analizadas las probanzas que se establecieron es de concluirse:

Qué Eduardo Morales Salinas en su carácter de Gerente General y Accionista mayoritario de Inmobiliaria y Constructora Saporó, S.A. de C.V. es presuntamente responsable en razón de que dicha persona representa a la sociedad y cuenta con funciones de administración en términos de los artículos 10 y 157 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Qué el proceso penal tributario es la expresión final de un pésimo consejero fiscal y/o falta de un asesoramiento fiscal adecuado, de ahí la importancia de evitar, en primer lugar, el procedimiento administrativo que finque créditos fiscales y, en segundo, el proceso penal fiscal.

En conclusión la línea de defensa que debe seguir un contribuyente o empresa antes y durante un proceso penal tributario es buscar la mejor asesoría contable y jurídica para evitar que el contribuyente cometa actos que sean considerados ilícitos por desconocimiento de las leyes tributarias.



FALTA PAGINA

No.

275

## CONCLUSIONES

### CONCLUSIONES CAPÍTULO I.

El aspecto constitucional relativo a las garantías individuales y la obligación de tributar, que corresponde a los ciudadanos mexicanos, es el aspecto posiblemente más importante en el estudio del Derecho penal fiscal, ya que de este primer estudio surgirán los elementos y requisitos necesarios para conocer con certeza en qué momento se ha violado la norma tributaria con carácter de infracción administrativa, y en qué momento esta infracción se ha convertido en delito especial.

El delito Fiscal en cualquiera de sus modalidades es un ilícito que se comete en contra de la Autoridad Pública y de la sociedad Mexicana, ya que hasta el momento no ha sido controlado y por el contrario algunos contribuyentes han obtenido fortunas inexplicables al amparo de ésta y que la única forma de erradicar el problema, es llevar a fondo su reestructuración, además de ejecutar acciones que convezan de la eliminación total de este hecho.

En esta investigación nos percatamos de la importancia y difusión que se le ha dado a este tema desde nuestros antepasados a los cuales se les castigaba solo con penas corporales, hasta nuestros días en donde existen diversas formas de castigo y defensa.

El CFF, su reglamento y las diversas leyes fiscales establecen en principio la tipificación de las conductas que pueden ser consideradas dentro de cualquiera de ambos aspectos de violación legal.

Sabemos que el país donde vivimos está lleno de muchas lagunas aún en materia fiscal, que día a día existe una nueva disposición en ésta materia, y que todos de manera directa o indirecta debemos estar en perfecto conocimiento de ello. Una interpretación jurídica incorrecta, puede también ser dolosa cuando el lector solo busca fallas y deficiencias en la redacción, pretendiendo ignorar el contexto o marco de referencia en que dichas ideas están expuestas, aprovechando esas fallas en su favor y en perjuicio del Fisco.

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

La planeación fiscal es una actividad lícita, que busca la forma como el contribuyente, cumpliendo en su totalidad con sus obligaciones fiscales, pueda abatir dentro de lo posible su carga tributaria. La planeación fiscal no debe ser considerada por la SHCP, como algo indebido y fraudulento, es decir, la planeación fiscal no es un instrumento de engaño, pero esto se convierte en un punto muy controvertido, pues al amparo de la planeación fiscal, muchos individuos han implantado verdaderas estrategias defraudadoras provistas totalmente de dolo y mala fe. Motivo por el cual la SHCP está predispuesta, y ve negativamente esta actividad, considerando erróneamente que donde hay planeación fiscal, seguramente existe defraudación fiscal.

Afortunadamente para nosotros comparando nuestra legislación en materia de ilícitos fiscales con las legislaciones de otros países desarrollados podemos apreciar que estamos situados dentro de las avanzadas, sin embargo, nos falta aún más por mejorar, perfeccionando día a día nuestra legislación tributaria.

El incumplimiento de las obligaciones que originan las infracciones y delitos puede cometerse por muchos y muy variados motivos pero para efectos prácticos, se realizan por desconocimiento o intencionalidad, todo ello con el fin de obtener algún beneficio, que a la postre resulta más perjudicial.

La deficiente prestación de servicios públicos por parte del Gobierno, ha debilitado su autoridad con los gobernantes, lo cual ha provocado desconcierto, inconformidad y reacciones negativas de los afectados. El Contador Público como representante ante las autoridades fiscales, debe hacer que los contribuyentes cumplan con la obligación de pagar sus impuestos correctamente. Ya que él tiene los conocimientos de las leyes tributarias que rigen en nuestro país, a fin de que su relación con la autoridad sea apegada en todo momento a derecho sin pretender recibir beneficios adicionales a dichos ordenamientos.

El Contador Público requiere de los conocimientos necesarios y actualización para la toma de decisiones en esquemas viables para no incurrir en los actos delictivos como son: Defraudación Fiscal, Contrabando, Lavado de dinero, etc., como se pudo apreciar en esta investigación deberán apegarse a las leyes impositivas vigentes en el territorio nacional, ya que en la actualidad existe una falta total de responsabilidad por parte de los contribuyentes como ciudadanos para contribuir al gasto público, y debido a esta situación el Gobierno Federal ha tomado medidas para detectar y combatir a los infractores fiscales.

El estado deberá considerar al gobernado como contribuyente y no como delincuente, otorgándole el beneficio de la rectificación de sus infracciones y dándole la oportunidad de que gozando de la libertad se reivindique con el Estado al cumplir con sus obligaciones.

## CONCLUSIONES CAPÍTULO II.

Ante la dinámica y complejidad de las leyes fiscales, el contador deberá tomar en cuenta que su actualización en la materia puede salvarlo a él o a la empresa de enfrentar algún proceso penal y el empresario debe entender que si desea contar con un asesoría adecuada debe sacrificar una parte de sus utilidades y retribuir más adecuadamente al contador, y preferir al dictaminador más preparado y capacitado que le garantice la tranquilidad de haber cumplido a plenitud con sus obligaciones fiscales.

El presente trabajo nos muestra la responsabilidad y lo frágil que puede ser el Contador Público en el delito fiscal, con la intención de que las nuevas generaciones estén enterados para evitar incurrir frente a este hecho.

Las causas por las que puede ser responsable el Contador Público dentro del proceso penal tributario son:

- 1) Tener un cargo de administrador general y firmar las declaraciones presentadas a la SHCP.
- 2) Beneficiarse en forma directa de la comisión de un delito pecuniario, es decir, aumentar su patrimonio con perjuicio del fisco federal por medio de maquinaciones y engaños.
- 3) Haber sugerido a los representantes legales de la empresa, utilizar maniobras tendientes a alterar la realidad contable y fiscal de la empresa para obtener un beneficio indebido en perjuicio del erario federal.
- 4) Que el Contador haya sugerido una forma de llevar la contabilidad que no se ajuste a Derecho, es decir, que la documentación soporte de las declaraciones no sea la indicada por el CFF y su reglamento y esta responsabilidad incida en el Contador.
- 5) Si el Contador conocía que las consecuencias legales de los movimientos contables y fiscales de la empresa llegaban a un resultado delictivo y no advirtió de esta conducta a la empresa y a las autoridades hacendarias.

### CONCLUSIONES CAPÍTULO III.

Los Delitos Fiscales, sobre todo el de Defraudación Fiscal y sus figuras equiparables, deberían ser tipificados con mayor precisión dentro del Código Fiscal de la Federación, expresados de manera más clara y objetiva pues en algunos casos son muy redundantes o contradictorios, sobre todo en su aplicación y sanción respectiva.

Para que el delito de defraudación fiscal exista, el ministerio público debe de acreditar, que hubo engaños por parte del contribuyente y en el caso de que el acusado desvirtúe las pruebas del ministerio público, probando fehacientemente que lo único que llegaron a existir fueron errores, pero nunca engaños, no existirá delito de defraudación fiscal que perseguir, quedando solo una falta administrativa que sancionar, por lo que el contribuyente además de cubrir los impuestos omitidos, tendrá que pagar los respectivos recargos, multas y gastos de ejecución que le fije la autoridad fiscal a través de su facultad conferida.

La defraudación fiscal en México, tradicionalmente se ha llevado a cabo mediante mentiras y engaños ya sean sencillos o complejos, además por desarrollar una o varias actividades clandestinamente, como lo es no haberse dado de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, así como también aquellas empresas o personas físicas que venden o prestan servicios al público en general, ya que como este tipo de personas no solicita factura, quien vende los productos y presta los servicios, tiene la posibilidad de omitir los ingresos que desee en sus declaraciones, lo que le permite a su vez, no exigirle a sus proveedores facturas, pues no se encuentran necesitados de deducir gastos e induce a hacer lo mismo con las personas que son sus proveedores y así sucesivamente. Se ha discutido mucho acerca de la defraudación fiscal en general y se ha hablado demasiado sobre la denominada economía subterránea, así como de los vendedores ambulantes y mercados públicos, estos últimos en el sentido de la falta de pago de impuestos y de la creación de problemas de carácter social y comercial.

Todo lo anterior ha llevado a concluir que son estos problemas, entre otros, los que promueven, fomentan y cada vez más incrementan la defraudación fiscal y con ello una baja muy importante en la recaudación en materia fiscal o tributaria.

Lo antes mencionado no sólo da origen a problemas de control fiscal, de falta de emisión de comprobantes de las operaciones realizadas, que como en el caso de las operaciones de enajenación se refieren a la falta de expedición de facturas, sino que a su vez promueve que cada vez se mueva más efectivo en vez de cheques o el uso de tarjetas de crédito, que sí permiten un mayor control que el propio movimiento de efectivo, causándose con ello, como ya se dijo, una baja muy importante en la recaudación fiscal.

La SHCP ha concluido, que mientras no rompa esta cadena, le será muy difícil erradicar éstas conductas, a no ser que se lleven a cabo auditorías directas, lo que al Fisco Federal le es muy difícil llevar a cabo en forma generalizada, por el alto costo que esto implicaría, realizándolas a aquellos contribuyentes más representativos dentro de su medio o actividad, además de técnicas indirectas para llegar a descubrir este tipo de delitos. Es importante la participación de la SHCP como coadyuvante del MPF, ya que dicha Secretaría tiene amplio conocimiento de los hechos, razón por la cual su obligación es cooperar con el órgano investigador.

La querrela como concepto y contenido ha presentado múltiples y diversos cuestionamientos que han llevado a presentar un análisis de ¿Qué tan válido y eficaz es su "contenido", como requisito de procedibilidad en el ejercicio de la Acción Penal? Y ¿Qué tan eficiente es al considerarse ésta como el elemento que protege la Seguridad y Bienes considerados como privados?.

Las querrelas penales que instrumenta la SHCP no son en realidad elementos de terrorismo fiscal, sino uno de los medios coactivos que tienen las autoridades para obligar a los particulares al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en plenitud.

La existencia de la figura de la Querrela como requisito de procedibilidad, no cuenta con fundamento alguno, debido a que los bienes lesionados pertenecen a la Nación y no a un particular y están sólo al cuidado de la SHCP, razón por la cual, no debe ser facultativo para ésta formular la Querrela. De seguir encarcelando a los defraudadores fiscales pensando que así se acabara con éste delito, el Estado solo estará ganándose antipatía y rencor de los ciudadanos hacia las autoridades hacendarias.

Por otro lado, el perdón fiscal queda en manos de la autoridad hacendaria. la decisión de perdonar al contribuyente que incurrió en el delito de defraudación fiscal queda a criterio de la propia autoridad, en los últimos años no se ha presentado la absolución del defraudador.

Por eso importa que las autoridades competentes enfrenten con eficacia la proliferación de este delito, pues existe otro de profundidad y dimensiones aterradoras para la economía nacional, y es el contrabando.

## CONCLUSIONES CAPÍTULO IV.

El Contrabando como actividad y delito, ha sido contemplado como la presencia de un "delito" que si bien no necesita de la fuerza física; amenazas, etc., para su configuración, si necesita del ingenio, agudeza, participación, etc., de quien ejecuta el delito, así como de quien o quienes mediante alguna atribución o poder que le confiera la ley puedan violar una o más disposiciones fiscales que faciliten la comisión de manera total o parcial del delito de contrabando. El daño más grave causado por el contrabando radica en que el Fisco Federal deja de percibir los ingresos que conforme a la ley le corresponden, se deja de consumir artículos nacionales, sale capital al extranjero. Todo esto debilita la economía nacional en perjuicio de la comunidad.

La importancia que las Aduanas han tenido en el desarrollo del Delito de Contrabando en México, ha sido determinante ya que por un lado han contribuido a la comisión de éste mediante la propia participación que los agentes aduanales han tenido en la preparación y ejecución de dicho delito y por el otro lado históricamente, han brindado conceptos y reglamentos que sancionan y prohíben la comisión del delito de contrabando, creando así todo un contexto normativo que ha evolucionado de manera formal hasta concentrarse en una reglamentación digna y eficiente, estructurada en nuestro actual Código Fiscal de la Federación.

El papel que juega la querrela en el Delito de Contrabando, es la de establecer un mecanismo de protección, económica mediante el cual la actividad fiscal del país se proteja de la elevadísima fuga de impuestos que se genera por la comisión de dicho delito, siendo que la realidad económica del país determina que su renglón de importaciones y exportaciones deben de generar una erogación bastante elevada de ingresos que permitan subsanar los ya muy lesionados renglones fiscales y permita tener una actividad hacendaria sana que ayude tanto al contribuyente como al Estado en sí mismo.

El órgano responsable del proceso de planeación para la estructura y tratamiento del contrabando debería ser la PGR, aunque en dicho proceso debe participar la SHCP. Es muy cierto que a la SHCP le incumbe el tratamiento de esta figura, pero para conservar el respeto de la Garantías Individuales, así como de la Teoría del Delito debe participar el órgano de la Administración Pública Federal que mayor conocimiento sobre la materia tiene, como lo es la PGR.

## CONCLUSIONES CAPÍTULO V.

El concepto general de evasión tributaria admite un análisis para identificar modalidades especiales de la misma, tales como la evasión propiamente dicha y la elusión fiscal. El uso de los llamados "paraísos fiscales" constituye muchas veces, pero no siempre, una forma intermedia entre la evasión y la evitación tributaria.

Conscientemente o no, todos los países exhiben elementos para caracterizarlos bien sea como "paraísos", o como "refugios" tributarios. En particular, los países o lugares descritos comúnmente como paraísos fiscales, presentan elementos jurídicos, económicos y administrativos, que muchas

veces poco tiene que ver con los aspectos puramente impositivos y por ello se debe evitar el uso generalizado e impropio del concepto.

Existen antecedentes que prueban el uso por parte de contribuyentes, generalmente extranjeros, de países o lugares con el objeto principal de minimizar la carga tributaria. Cuando ello se realiza a través de medios fraudulentos, no puede existir duda de que se está frente a una forma de evasión dolosa del impuesto en una o varias jurisdicciones fiscales.

Los convenios que México ha celebrado, se basan fundamentalmente en el modelo de convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), organismo internacional cuyos objetivos fundamentales son: el intercambio de información, la armonización de la promoción entre sus países miembros en un gran número de áreas, la promoción del bienestar económico y social de los ciudadanos de los países miembros de la misma, todo ello basado en la buena marcha de la economía mundial.

Respecto de la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación celebrados por México, en nuestra opinión sería como sigue:

- 1) Si México puede imponer un gravamen por establecimiento permanente o porque existe ingreso por fuente de riqueza, deberá en primer lugar analizarse el pago al extranjero en función de las disposiciones que se contengan en la LISR. De no existir gravamen en los términos de esta ley, no habría impuesto a pagar, ya que la disposición para establecer un gravamen es dicha ley.
- 2) Una vez analizado la disposición de la LISR y si existe un gravamen u obligación fiscal para el residente en el extranjero, deberá verificarse si existe o no convenio fiscal en vigor con el país del cual el contribuyente es residente en el extranjero, sea residente.
- 3) En el caso de que existe convenio fiscal y que éste se encuentre en vigor, deberá verificarse si el convenio resulta o no aplicable tanto al contribuyente en lo particular como al caso concreto.
- 4) Es importante destacar la necesidad de revisar el protocolo del convenio de que se trate, pues en el mismo es usual que se concedan otros beneficios, sujetos a diversas condiciones.

## CONCLUSIONES CAPÍTULO VI.

También existen diversos delitos de carácter tributario, delitos cometidos por los sistemas contables, alteración o destrucción de sellos oficiales, abuso de autoridad, lavado de dinero, etc.

En los últimos años la Comunidad Internacional se ha preocupado por combatir el crimen organizado y la concentración de poder alrededor de la producción, consumo y distribución de drogas, así como el lavado de dinero producto de esta actividad, en virtud del impresionante crecimiento que ha surgido de organizaciones delictivas, quienes a fin de que no sean detectados los recursos provenientes de sus sucias actividades utilizan diversos mecanismos para intentar que el dinero sucio parezca haber provenido de actividades legales. En estos casos los delinquentes han buscado principalmente a las instituciones financieras e intermediarios financieros como el medio

para lograr su objetivo, situación por la cual ha surgido la necesidad de estas instituciones por establecer mecanismos para la prevención, detección y entrenamiento contra el lavado de dinero.

México en apoyo a los esfuerzos realizados por la comunidad internacional, avanza a la implementación de mecanismos para la detección, prevención y combate al lavado de dinero, incorporándose en forma importante al sistema de coordinación internacional en materia legal y prácticas para detectar, prevenir y combatir el lavado de dinero, el cual ha tomado una fuerza impresionante en los últimos años a través del respaldo de acciones similares por parte de otros países.

La conciencia ciudadana debe llevarse a cabo desde la niñez, imbuyéndoles a los infantes el amor a la patria y el deber de cumplir con sus obligaciones de ciudadanos. La autoridad debe entender que desde tiempos remotos los delitos fiscales han existido y siempre existirán, por lo que su nulificación es casi imposible, más no así su minimización, por lo que combatirla mediante un castigo y persecución no es combatir a la enfermedad, sino al síntoma.

## CONCLUSIONES CAPÍTULO VII.

La Contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática, veraz, oportuna y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

De este manejo técnico contable los contadores pasaron a registrar las operaciones de compra y venta, de ingresos y egresos de las personas físicas o morales a la interpretación de las leyes fiscales, con las consecuencias del cambio de política por parte de las autoridades fiscales del país.

En estos tiempos ya no es suficiente para una empresa mediana o grande, llevar al día la contabilidad, sino que el empresario debe contar con la presencia de un experto en cuestiones jurídicas y fiscales que lo asesore debidamente de las consecuencias legales que puedan producir los movimientos que realiza la empresa, con el fin de evitar que se llegue a configurar una evasión de los impuestos que en determinados casos puede ser de carácter delictivo, con las consecuencias legales que nacen de tal situación.

La presencia de dos tipos de profesionistas especializados en el área fiscal como es el Lic. En Contaduría y el Lic. en Derecho es determinante para la administración de una entidad económica como es la empresa que permita coordinar la participación de ambas profesiones en provecho de la empresa dando garantía y seguridad a los contribuyentes como a las autoridades fiscales en la aplicación a las disposiciones fiscales.

Sabemos que para que el contribuyente deje de evadir el pago de las contribuciones es necesario una reforma integral en materia fiscal que manifieste un cambio en las conductas de quienes ejercen



la capacidad impositiva y tributaria como parte de una nueva cultura fiscal y que en la medida que se den esos cambios se estará al mayor o menor tiempo de recuperación de las finanzas públicas en México, caso contrario a pesar de los esfuerzos aislados de empresarios, sector laboral y gobierno, estaríamos muy alejados de que el contribuyente se considere presunto responsable de delitos fiscales.

La nueva administración del gobierno federal, estatal y municipal tienen ante sí la oportunidad de perfeccionar nuestro sistema fiscal y para ello no están solos. Cuentan con el apoyo de la Contaduría Pública, que basada en su experiencia y conocimientos están aportando sus ideas para que este objetivo se cumpla. La nueva imagen del Contador Público en el área fiscal es la de un profesional honesto y técnicamente capaz que basa su visión de las actividades que desarrolla en la técnica, en la ética, el derecho y en el servicio.

No obstante lo logrado, nuestro sistema fiscal requiere todavía de ser mejorado en distintas áreas, debe profundizarse en su simplificación, debe eliminar injusticias que aún subsisten en materia de tasas de gravamen y debe otorgar al contribuyente mayor certidumbre y seguridad jurídicas.

La naturaleza del procedimiento penal tributario es jurídica pero deriva de un procedimiento administrativo de alta complejidad contenido en las leyes fiscales, lo que implica tener conocimientos contables, fiscales, mercantiles y civiles, entre otros. Por eso la persona idónea para defender a todo contribuyente en este procedimiento será siempre el abogado penal-fiscalista con la coordinación del contador de la empresa.

Nuestro País está urgido de lograrlo y seguramente lo hará.

FALTA PAGINA

No.

224

## BIBLIOGRAFÍA.

1. Autor: Ponce Rivera Alejandro.  
Título: Responsabilidad Fiscal Penal.  
País: México.  
Editorial: Ediciones Fiscales.  
Edición: 3ª., 1997.
  
2. Autor: Urbina Nandayapa Arturo de Jesús.  
Título: Los Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos.  
País: México.  
Editorial: Sicco.  
Edición: 1ª., 1997.
  
3. Autor: Urbina Nandayapa Arturo de Jesús.  
Título: Los delitos fiscales en el derecho positivo mexicano.  
País: México.  
Editorial: Sicco.  
Edición: 1ª., 1997.
  
4. Autor: Urbina Nandayapa Arturo de Jesús.  
Título: Contadores: responsabilidad penal, administrativa y civil.  
País: México.  
Editorial: Sicco.  
Edición: 1ª., 1997.
  
5. Autor: Urbina Nandayapa Arturo de Jesús.  
Título: Los paraísos fiscales y el lavado de dinero.  
País: México.  
Editorial: Sicco.  
Edición: 1ª., 1997.

6. Autor: Salas González Raúl.

Título: Los delitos fiscales.

País: México

Editorial: Pérez Nieto Editores, S.A. de C.V.

Edición: 2ª., 1995.

7. Autor: Millán González Arturo.

Título: El delito de defraudación fiscal y su defensa adecuada.

País: México.

Editorial: Rocar.

Edición: 1ª., 1994.

8. Autor: Arrijo Vizcaino Adolfo.

Título: Derecho Fiscal.

País: México.

Editorial: Themis S.A.

Edición: 2ª., 1997.

9. Autor: González Macías Ma. Dolores.

Título: Infracciones y sanciones fiscales.

País: México.

Editorial: Indetec.

Edición: 1ª., 1997.

10. Autor: Ortiz, Sainz y Tron.

Título: Tratados Internacionales en Materia Fjscal.

País: México.

Editorial: Themis.

Edición: 1ª., 1998.

11. Autor: Mohammad Naghi Namak Foroosh.

Título: Metodología de la Investigación.

País: México.

Editorial: Limusa S.A. de C.V.

Edición: 2ª., 1988.

12. Autor: Baena Guillermina.

Título: Instrumentos de Investigación.

País: México.

Editorial: Mexicanos Unidos S.A.

Edición: 14ª., 1993.

13. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

14. Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

15. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

16. Código Penal para el D.F. en materia común y para toda la República en materia federal.

17. Ley Aduanera y su Reglamento.

18. Código Aduanero Comentado.