



EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADO PREVISTO EN
EL ARTICULO 109, FRACCION V, DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

WENDY ARRIAGA SANCHEZ

ASESOR: LIC. JOSE EDUARDO CABRERA MARTINEZ

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO,

1990



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A mi familia:

A mi madre (Ma. del Carmen), a mi padre (Victorino) y a mis hermanas (Nancy y Yazmin) por su apoyo incondicional para lograr mis ideales, sin el cual no sería lo que soy.

Agradezco al Lic. José Eduardo Cabrera Martínez, por ser un gran profesor, por los conocimientos transmitidos a mi persona y por su apoyo otorgado en la realización de este trabajo.

Al Lic. Manuel Morales Muñoz por haberme transmitido grandes conocimientos y por las facilidades prestadas para la realización de esta tesis.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, y muy en especial a la E.N.E.P. "ARAGON" por la oportunidad que tuve de adquirir excelentes conocimientos y desarrollarme como persona.

Al Lic. Carlos E. Levy Vázquez
por ser una excelente persona.

A la Lic. Mara Estrada Colmenares, por su amistad, apoyo y por enseñarme a luchar por lo que es correcto y defender mi punto de vista.

Al Lic. Hector Ricardo Guzmán Ortíz Ministerio Público Federal de la Fiscalía Especial para la Atención de Delitos Fiscales.

Al Lic. Noe Rios Gómez (Subdirector de Investigaciones) y al Lic. José Luis Hernandez Gómez (Jefe del Departamento de Investigaciones) de la S.H.C.P. por la información brindada y aclaración de mis dudas.

A mi amiga Michele López Trejo por apoyarme en momentos difíciles de mi vida.

A todos mis profesores por su sabiduría otorgada a lo largo de mis estudios.

A los licenciados Mario Becerril Hernández y Porfirio Ugalde Resendiz por haberme brindado la oportunidad de colaborar con ellos y por su amistad.

INDICE

El Delito de Defraudación Fiscal equiparado previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

INTRODUCCION.....	I
CAPITULO 1. HISTORIA DE LA DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO....	1
1.1 De la Ley de Aduanas de 1891 a las Convenciones Nacionales de Derecho Fiscal (1925 y 1933).....	2
1.2. De la Ley de Defraudación Fiscal de 1947 al Código Fiscal de 1982.....	8
1.3. Adición de la fracción V al artículo 109 del Código Fiscal de la Federación de 1990.....	17
CAPITULO 2. EL DELITO DE OMISION DE DECLARACION Y PAGO DE IMPUESTOS.....	28
2.1. Denominación.....	29
2.2. Naturaleza Jurídica.....	33
2.3. Elementos del delito.....	35
2.3.1. Omisión de presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales.....	38

2.3.2. Que a causa de la omisión se deje de pagar la con-	
tribución correspondiente.....	54
2.4. Bien Jurídico Tutelado.....	56
2.5. Momento en que se consuma el delito.....	60
2.6. El delito de defraudación fiscal equiparado del artícu-	
lo 109, fracción V, del C.F.F. en el derecho comparado.	62
CAPITULO 3. SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES LEGALES RESPECTO	
DE LA DEFRAUDACION EQUIPARADA DEL ARTICULO 109, FRACCION V	
DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	77
3.1. Reglamentación Jurídica.....	78
3.2. Principios que rigen al delito.....	81
3.3. Requisitos de procedibilidad.....	89
3.4. Comprobación de los elementos del tipo y la probable	
responsabilidad.....	101
3.5. Sobreseimiento y prescripción del delito.....	106
3.6. Sanciones aplicables.....	111
3.7. Sugerencias y recomendaciones legales.....	115
CONCLUSIONES.....	121
BIBLIOGRAFIA.....	128

INTRODUCCION

Considero de gran importancia la investigación del delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, debido a que no existe información suficiente en relación al tema específico. Este delito fue publicado el 26 de diciembre de 1990 en el Diario Oficial de la Federación, la discusión fue rápida, esto debido a que el 13 de diciembre se presenta a la Cámara de Diputados para su lectura y para el día 14 ya se había aprobado. En enero de 1991 se desataron los conflictos bélicos del Golfo Pérsico, por lo cual se le resta importancia al tema, siendo hasta finales del mismo año, cuando al iniciar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la presentación de las querellas y el consecuente encarcelamiento de las personas que incurrieron en este delito, el momento en que se comprende la trascendencia de esta adición e incluso se hable que existe un terrorismo fiscal, más aún cuando se cometen arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales al no presentar el acta final que es el documento válido para presentar la querella y que esta sea aceptada como elementos de prueba por parte del Ministerio Público, sin embargo, se procedía a la consignación de los contribuyentes a pesar de carecer del acta.

Abordaré el tipo de Defraudación Fiscal equiparado en men-

cion, desde la perspectiva del ámbito fiscal, sin entrar al procedimiento penal referente a la aplicación de la sanción penal del delito, siendo de gran importancia para el tema a tratar nuestra Ley Suprema, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Estableciendo que el título de la tesis es: El Delito de Defraudación Fiscal equiparado previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Se realizó esta investigación debido a que como es sabido, el Estado necesita allegarse de los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones sociales, pero ante el peligro de que el orden público se vea afectado por intereses puramente individualistas, lo que puede ocasionar la insuficiencia de ingresos por lo que el Estado se vió en la necesidad de tomar medidas más enérgicas, como el delito incluido en 1990 en el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, se pretende realizar críticas en torno a este delito, a los elementos que lo integran, a los requisitos de procedibilidad, así como algunas sugerencias y recomendaciones en torno al mismo.

En el primer capítulo se hará alusión a los antecedentes históricos de la defraudación fiscal en México, empezando por las

Ordenanzas Generales de Aduanas Marítimas y Fronterizas del siglo pasado, en donde se empezaba a tratar la defraudación fiscal pero aún conjuntamente relacionada con el contrabando, siendo hasta 1891 donde se intenta separar ambos ilícitos, de ahí pasando por varias leyes como la del timbre donde esta conducta se incluye pero aún como una contravención. Siendo hasta el año de 1947 como resultado de la tercera Convención Nacional Fiscal que se da la Ley Penal de defraudación Impositiva en materia Federal (30 de diciembre de 1947) en la que esta figura jurídica aparece como figura delictiva sancionada penalmente, la cual tuvo una vigencia efímera ya que el 30 de diciembre de 1948 se expide un decreto en el que dicha ley se integraría al Código Fiscal de la Federación. Así esta figura delictiva va evolucionando dentro de este Código, siendo hasta el Código Fiscal de 1991 cuando esta nueva figura de defraudación fiscal hace su aparición en nuestro derecho positivo. Recientemente este delito sufrió una modificación (1998), en lo relativo al plazo que se suscribe la omisión de la presentación de la declaración, pasa de 6 meses a 12 meses.

En el segundo capítulo se estudiará lo relativo a su denominación, esto debido a que existen varias corrientes de doctrinarios con opiniones encontradas, para llegar así a determinar cuál es la denominación correcta, así como determinar la naturaleza jurídica de esta figura delictiva. Se estudiarán a fondo los elementos de este delito: la omisión de la declaración del ejercicio por

más de doce meses y la falta de pago de las contribuciones, analizando cada uno de éstos en forma minuciosa, para que se llegue a entender en qué consiste y la trascendencia jurídica de los mismos. Profundizaré en el controvertido punto del bien jurídico tutelado por el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, analizando opiniones de diversos doctrinarios para llegar así a determinar el bien protegido por éste. También se conocerá el momento en que se consuma el delito, al igual que el derecho comparado en el que dicha figura es más antigua que en nuestro país.

En el tercer capítulo comenzaré por analizar la reglamentación jurídica en torno a este delito y sobre todo en lo relacionado con la presentación de la querrela, ya que por medio de los reglamentos se determina la competencia de las autoridades fiscales para investigar y proceder a formular la querrela por el delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V del Código Fiscal, así como los principios que lo rigen. Son de gran importancia los requisitos de procedibilidad del delito, en este caso la querrela que estudiaré a fondo para determinar ¿quién la presenta? y ¿ante quién se presenta?, ¿cómo es que las autoridades se dan cuenta de la comisión del delito?, así como los casos en que no formulará la querrela.

Además, trataré lo relativo a los elementos del tipo y la probable responsabilidad en este delito en concreto, así como la

prescripción y el sobreseimiento aspectos importantísimos en éste. Las sanciones aplicables, hablo de sanciones en el sentido que la sanción que le corresponde como delito es una sanción privativa de libertad, pero esta conducta además es tipificada como una infracción por lo cual tienen también una sanción administrativa, por lo que menciono sanciones en lugar de sanción.

Por último presentaré una serie de recomendaciones y sugerencias legales en torno a algunos aspectos sobre todo de discrecionalidad en relación a la presentación de la querrela y el sobreseimiento, además de unas recomendaciones de carácter general como medio de prevención de éste.

Los métodos utilizados en la presente investigación fueron: la deducción seguida del análisis de los contenidos teóricos, legislativos y jurisprudenciales, respecto a las técnicas se hizo uso de la documental.

Con el presente trabajo se pretende además de estudiar de manera general este delito, dar a conocer más de los aspectos que lo integran para estar en posibilidad de emitir algunas sugerencias que podrían mejorar su eficacia y evitar prácticas de corrupción por parte de los órganos administrativos que en éste intervienen.

CAPITULO 1

HISTORIA DE LA DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO.

- 1.1. DE LA LEY DE ADUANAS DE 1891 A LAS CONVENCIONES NACIONALES DE DERECHO FISCAL. (1925 y 1933).
- 1.2. DE LA LEY DE DEFRAUDACION FISCAL DE 1947 AL CODIGO FISCAL DE 1982.
- 1.3. ADICION DE LA FRACCION V AL ARTICULO 109 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1990.

1.1. DE LA LEY DE ADUANAS DE 1891 A LAS
CONVENCIONES NACIONALES DE DERECHO
FISCAL (1925 y 1933).

En los primeros años de la época independiente, en nuestro país se contaba con una legislación española diversa e inadecuada para la realidad imperante del momento, por lo que la actividad del legislador estuvo dirigida a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y la organización del Estado. Se legisló en materia militar, de policía y hacendaria, en esta última se reglamentó lo relativo al contrabando por ser un problema latente de la época.

La Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas - del primero de marzo de 1887, dio un importante avance no sólo en el derecho sancionador sino también en materia de los delitos fiscales ya que ésta contenía un capítulo denominado " De las infracciones de la ley y de las penas", las violaciones susceptibles de ser cometidas tanto por los particulares como por los funcionarios y empleados de las aduanas, se dividieron en tres: delitos, contravenciones y faltas. Los delitos fueron: el contrabando y la defraudación fiscal pero sin haber aún una clara distinción entre ambos, ya que se enfocaban en materia aduanera solamente. Dentro de las contravenciones señalaba un tipo de defraudación fiscal que consistía en una suplantación de calidad o cantidad, o ambas, de mercancías que legalmente manifestadas deberían de pagar mayores derechos, así como la omisión o inexact

titud en los requisitos legales relativos al cobro de impuestos. Si bien es cierto que el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación de derechos aduanales, sin embargo la defraudación fiscal como tipo delictivo aparece con posterioridad. (1)

La Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas del 12 de junio de 1891 (también llamada Ley de Aduanas de 1891) que substituyó a la de 1887, es considerada como la más importante en materia de defraudación fiscal del siglo pasado, ya que en ésta se da la separación entre la figura del contrabando y la defraudación fiscal.

En el ordenamiento antes mencionado, se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales: delitos, contravenciones y faltas. Contenía la siguiente enumeración de delitos propiamente fiscales: la falsificación de documentos oficiales, el quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales y la omisión culpable; se incluyeron también en esta Ordenanza otros delitos que no eran propiamente fiscales como el cohecho, concusión, peculado y la desobediencia y resistencia de particulares. (2)

"Las principales contravenciones eran: la defraudación,

1. Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal. México, Ed. Lazcano Garza editores, 1993. p.85

2. Cfr. ibid. p.86

omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad. Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con *pena corporal*, además de la sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble impuesto omitido". (3)

El 25 de abril de 1893 se expidió la Ley del Impuesto General del Timbre, en la cual el Título Sexto (artículos 132 a 169), se dedican íntegramente a regular las infracciones a la Ley. Este ordenamiento tuvo un avance impresionante en materia de violaciones fiscales y por primera vez se hizo la separación entre *infracciones simples y delitos*, a los que en su artículo 132 llamó "Infracciones con responsabilidad criminal" e indicó que en todos los casos el común denominador es el dolo, es decir, la manifiesta intención de defraudar los intereses del erario. Señala que en caso de que se tipificara la conducta criminal, el hecho se sancionaría con una multa equivalente a veinte tantos del importe de la defraudación, más la pena privativa de libertad que por fraude impusiere la autoridad judicial.

3. Hernández Esparza, Abdon. El Delito de Defraudación Fiscal. México, Ed. Botas, 1967. p.44

Se menciona por primera vez la posibilidad de que se pudieran presentar dos procedimientos simultáneos: el administrativo y el penal; al igual que la prescripción de los delitos fiscales que sería de cinco años contados a partir del momento en que se hubiere cometido la violación, o si tuviere un carácter continuo, desde el momento en que hubieren cesado.

"Del mismo modo, se incluye la novedosa figura del perdón de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en favor del infractor de una responsabilidad fiscal o criminal al cual se le de signó impropiamente con el nombre de indulto".(4)

Esta Ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo ya que por primera vez erigen en delitos conductas que anteriormente no tenían el carácter delictivo, y a pesar de la fugacidad de esta ley, se advierte la preocupación de las autoridades hacendarias para tratar de frenar los altos índices de evasión fiscal. Este ordenamiento será un ejemplo a seguir en las posteriores políticas del gobierno, además de que se empezó a contar con la base jurídica para tipificar y señalar las conductas que eran consideradas como ilícitas.

Las infracciones vinculadas con el fraude tributario, durante la última década del siglo XIX se fueron delineando a tra---

4. Mabarak Cerecedo, Doricela. Op. Cit. pp.90 y 91

vés de leyes aduaneras y leyes del timbre fundamentalmente, en donde el régimen fiscal sancionador se mejoró bastante ya que se empiezan a distinguir entre la infracción tributaria y el delito fiscal, en base a la intencionalidad o maniobras tendientes a la evasión de impuestos, que constituyeron requisitos fundamentales para considerar la existencia del delito fiscal.

Con la llegada del siglo XX y los nuevos gobiernos revolucionarios, se logra establecer un gobierno más fuerte y es entonces, cuando 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 en segundo tratar de abatir la defraudación fiscal.

"En 1925 se celebró la Primera Convención Nacional Fiscal, la cual reunió a los representantes de la Federación y a los representantes de todos los Estados de la República, con la finalidad de examinar y proponer soluciones sobre los problemas que con mayor frecuencia afectaban a el sistema tributario nacional, entre ellos la evasión fiscal y la consecuente comisión de ilícitos fiscales.

"En 1926, todavía bajo la administración de Plutarco Elías Calles se dieron los primeros pasos para utilizar a la política fiscal y al sistema tributario como instrumento de promoción y desarrollo económico, ya que la economía mexicana se veía merma-

da por los delitos fiscales (en especial por la defraudación fiscal) y los ingresos eran insuficientes para cumplir con las necesidades sociales".(5)

La Ley General del Timbre del primero de enero de 1932 en su capítulo VII, llamado "Infracciones, Delitos y su Castigo" se ñalo en los artículos del 145 al 152, las infracciones y sanciones aplicables, en tanto que los artículos del 153 al 158 se destinaron al señalamiento de los delitos y las penas. Separa al fraude fiscal del fraude común, pues además de establecer los tipos en los delitos y se determinan las penalidades que iban de un mes a nueve años de prisión.

Todavía en esta Ley, las multas eran impuestas conjuntamente con las penas privativas de libertad por autoridad judicial, respecto a la comprobación del cuerpo del delito que deberían efectuar las autoridades judiciales, tenían la obligación de reca^ubar para este efecto, un dictamen de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una novedad importante fue que la facultad de declarar que se había cometido un delito fiscal correspondía a la Secretaría de Hacienda, es decir, se eliminó el procedimiento de acción pública para denunciar la existencia de los delitos en esta materia. (6)

5. Cfr. *Obra Jurídica Mexicana*. 2a. ed., T.II, México, Ed. Procuraduría General de la República, 1987. p.2005

6. Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. *Op. Cit.* p.92

En 1933 se celebró la Segunda Convención Nacional Fiscal sin llegar a concretar y plasmar avances importantes en materia de defraudación fiscal y en general en materia fiscal.(7)

1.2. DE LA LEY DE DEFRAUDACIÓN FISCAL DE 1947 AL CÓDIGO FISCAL DE 1982.

Debido a la importancia que alcanzó el ilícito de defraudación fiscal, el Presidente de la República Miguel Alemán Valdés, en el pliego de envió al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para 1947 expreso que: " las autoridades fiscales deberán asumir una mayor actitud de confianza en la buena fé del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo más severo de la evasión fiscal asimilandola, cuando proceda, como en otros países, a un verdadero delito".

Se inicia una nueva tendencia dentro de la política fiscal, y como consecuencia de ésta, se convoca la Tercera Convención Nacional fiscal en el año de 1947. Las conclusiones a que llegaron son las siguientes:

- 1.- Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el causante y el fisco.
- 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo respeto, entendimiento y lealtad.

7. Cfr. Idem.

- 3.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime procedimientos de inspección y calificación, como formas de control de nuevos gravámenes.
- 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.
- 5.- En un principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.
- 6.- Se establece la pena corporal como castigo del fraude al fisco.

Las anteriores conclusiones motivaron una revisión en la legislación impositiva y como consecuencia directa del punto 6 de las anteriores conclusiones, se expide el 30 de diciembre de 1947 de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal y se publica en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1947. Esta ley busca tutelar el interés del Estado y su patrimonio, encaminado al normal funcionamiento de la administración pública y tuvo como fin uniformar el tipo relacionado con el delito de defraudación fiscal, a efecto de dar claridad a estas conductas típicas que por encontrarse dispersas en varias leyes tributarias, ocasionaban confusión tanto en la presentación de querellas, como en el ejercicio de la acción penal en contra de los evasores fiscales, fue creada para reprimir penalmente las conductas fraudulentas de los particulares. (8)

8. Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. T. D-H, México, Ed. Porrúa S.A., 1993. p.857

Dicha ley tenía como objeto elevar a categoría de delito penado con sanción corporal, a el delito de fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores desde los primeros días de la independencia estaba sancionada; por primera vez se erige en delito conductas que anteriormente no tenían este carácter.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipificaran conductas que entrañan una defraudación al fisco, estimaban que las prevenciones del Código Penal en su Capítulo de Fraude no eran del todo preciso.

En este "Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal" como llamo a esta Ley Alberto Sánchez Cortés, constaba de 10 artículos y dos transitorios, en el primer artículo transitorio señalaba que dicha ley entraría en vigor el día 1º de enero de 1948.

El artículo primero de la Ley antes mencionada tipificó al delito de defraudación impositiva en nueve supuestos diferentes en los siguientes casos:

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

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

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

IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, debe cubrirse el impuesto.

V.-Ocultar bienes o consignar p^ásivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

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

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

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

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

Se aplicaba a este delito una sanción de 3 meses a 2 años de prisión, si el monto de lo defraudado o lo que se intento defraudar es inferior a cincuenta mil pesos, y de 2 a 9 años si era superior a cincuenta mil pesos y cuando no se podía determinar la cuantía, la pena sería de 3 meses a 9 años de prisión (artículo 2). En cuanto a la determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar en un

ejercicio fiscal, aunque se tratara de impuestos diferentes (artículo 3).

Los jueces podían imponer además de las sanciones antes señaladas, la pena de suspensión de 1 a 5 años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación (artículo 4).

Las penas de esta ley se aplicarían sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinaran las leyes fiscales - (artículo 5). Se establece que en el caso de los delitos previsto en este ordenamiento no habría lugar a la reparación del daño y las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harían efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes (artículo 6); en el caso de que el causante que incurriera en el delito fuera persona moral, se presumirá que fueron realizados por el representante o representantes legales de ésta (artículo 7).

Para que el Ministerio Público Federal pudiera ejercitar acción penal, era necesario que las autoridades fiscales declararan que, a su juicio, se ha cometido el delito (artículo 8), y no se aplicarían las sanciones cuando se pagaran los impuestos que pretendían defraudar antes de que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento de los hechos constitutivos de delito (artículo

9). Por último en el artículo 10 indicaba que la aplicación de las disposiciones de esta ley, correspondía a los Tribunales de la Federación. Así se establece en esta ley, la separación de procedimientos: el administrativo para la imposición de multas *fiscales*, llevado por autoridades administrativas, y el penal para la imposición de penas privativas de libertad, llevado ante autoridades judiciales, admitiendo con ello que podían existir ambos contra de una misma persona.

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó dicha ley, tomando en cuenta la novedad de ésta, la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones tenían un gran número de causantes". (9)

A pesar de lo anteriormente señalado, esta ley marca la pauta para dar mayor importancia y regulación jurídica adecuada para combatir la defraudación fiscal, e incluso algunos autores señalan que en esta ley nace el delito de Defraudación Fiscal. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida efímera, pues sólo estuvo vigente un año, ya que el 30 de diciembre de 1948 se expide el decreto mediante el cual, las disposiciones de la multicitada ley se incorporan al Código Fiscal de la Federación en los artículos del 241 al 283, en los que se unifican

9. Ibid. p.858

los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo quinto, del título sexto.

La Ley General del Timbre del primero de enero de 1954, en la cual a virtud de la incorporación de los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, se eliminó en la citada ley, - el capítulo correspondiente a ellos.

"Bajo la administración del presidente Adolfo López Mateos (1958-1964) se inicia una brillante gestión hacendaria de Antonio Ortiz Mena. Los esfuerzos tributarios de esta época, se habrían de enfocar, primordialmente, a aquellas cuestiones que para entonces habían caído en obsolencia e inoperatividad: la administración fiscal.

"La carencia de procedimientos y de entidades controladoras del cumplimiento de las obligaciones contributivas en un país que había crecido aceleradamente en unos cuantos años, desbordando las posibilidades de la administración fiscal, habían producido junto a un enorme rezago en la captación de recursos, un relajamiento en la conciencia tributaria nacional. De ahí que emprendiera, durante ese régimen, una campaña de regulación de obligaciones sin precedentes en la historia fiscal mexicana, así como una persecución de los delitos fiscales y en esencia de la defrau

dación fiscal.

"El resultado de esta combinación de medidas administrativas fue que, por primera vez, en el periodo comprendido de 1960 a 1963, el producto tributario federal creciera por encima del producto nacional. El hecho de que el índice de crecimiento en la captación fuere superior al del crecimiento de la economía, demostró las posibilidades de elasticidad del sistema tributario por vías de mejoras en la administración".(10)

En el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967 y que entró en vigor en todo el país el 1 de abril de 1967, en el capítulo IV, del título segundo, concretamente en los artículos 43 a 79 se dieron las reglas generales y sanciones de los delitos fiscales, entre ellos la Defraudación Fiscal. En el artículo 71 se plasma por primera vez, el siguiente concepto de defraudación fiscal:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de - engaños o aprovechamiento de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".(11)

La forma como el legislador decidió castigar el delito de defraudación fiscal fue la siguiente: Con pena de 3 meses a 6 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no excediere de

10. Obra Jurídica Mexicana. Op. Cit. p. 2009 y 2010

11. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. p.858

250,000 pesos y con pena de 2 a 9 años de prisión cuando el monto de lo defraudado excediera de esa cantidad (artículo 72 del Código Fiscal de la Federación de 1967). Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudo o intentó defraudar, la pena sería de 3 meses a 9 años de prisión (id., pfo. 2) y no se impondrían las sanciones si el que cometió el delito entera espontáneamente el impuesto omitido (id., pfo 3). En este código aparecen por primera vez en el artículo 72 conductas que se equiparan a la defraudación fiscal. (12)

Para el 13 de diciembre de 1981 es publicado en el Diario Oficial de la Federación en el Código Fiscal de la Federación que entraría en vigor el 1 de enero de 1983.

La importancia del Código Fiscal de 1982 radica en que éste se seguiría aplicando aunque entrara en vigor el Código Fiscal de 1983, en lo relativo a los Convenios de Colaboración Administrativa con el fin de la persecución de los delitos fiscales, y en lo relativo a las normas y artículos referentes a los delitos fiscales se seguirían aplicando siempre y cuando se hubiere cometido durante la vigencia de éste código, salvo que el interesado manifestara su voluntad de acogerse al nuevo código. Estas disposiciones preparan el camino para la entrada en vigor del nuevo ordenamiento;

12. Millán González, Arturo. La defraudación fiscal y sus consecuencias penales (200 preguntas y respuestas). T.I, México, Millán editores, S.A. de C.V., 1991. p.125

así en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982 se publica la ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales al Código Fiscal de la Federación. Es en el Código Fiscal de 1983 que se modifica el concepto de defraudación fiscal, para quedar establecido en la forma siguiente:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de en gaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".(13)

Concepto que hasta el actual Código Fiscal, continua vigente. "En el Código Fiscal de la Federación de 1983, la forma como el legislador decidió castigar el delito de defraudación fiscal fue la siguiente: Con pena de 3 a 6 meses de prisión cuando el monto de lo defraudado no excediera de 500,000 pesos. Y con pena de 3 a 9 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado excediera de la cantidad antes citada".(14)

1.3. ADICIÓN DE LA FRACCIÓN V AL ARTICULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1990.

Durante la administración del expresidente Carlos Salinas de Gortari, se promovió el combate tanto a la evasión como a la

13. Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Loc. cit.
14. Millán González, Arturo. Loc. cit.

elusión fiscal, debido a los altos índices de los mismos en nuestro país. En el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, se establece que: "la elusión tributaria surge de defectos en las normas", es decir, el mismo Estado reconoce la problemática en la elaboración y aplicación estricta de las leyes fiscales.

Antes de la reforma al Código Fiscal de la Federación de 1990, existió una estrategia muy usual para evadir al fisco, sin incurrir en el delito de defraudación fiscal y ésta era la siguiente:

El evasor nunca se inscribía en el registro federal de contribuyentes, nunca presentaba ninguna declaración, y nunca pagaba impuestos.

De esta manera, el evasor incurriría en uno de los elementos del delito de defraudación fiscal: "la omisión total del pago de impuestos", pero no en el otro elemento de éste delito: el uso de engaños, ya que el evasor, al nunca haberse inscrito en el registro federal de contribuyentes, nunca haber presentado declaraciones fiscales, y nunca haber pagado sus impuestos, no había engañado al fisco federal.

Los doctrinarios mexicanos al respecto señalan que, no se incurre en una actitud engañosa cuando sólo se guarda silencio; y el nunca haber declarado al fisco federal los ingresos percibidos,

es equivalente a guardar silencio ante él, razonamiento por el que se afirma que nunca se le llegó a engañar. (15)

En realidad esta situación se trataba de elusión fiscal, ya que al no estar tipificada la conducta de no presentar declaración del ejercicio fiscal que exigen las leyes fiscales y como consecuencia de ello la omisión del pago de la contribución como delito y al no reunir todos los elementos de una figura delictiva, no existía delito que perseguir. De igual manera, al no existir engaños en la omisión total del pago de impuestos, podría llegar a configurarse una falta administrativa, pero nunca el delito de defraudación fiscal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se dio cuenta de que existían miles de personas que operaban dentro de la llamada "economía subterránea", y las cifras eran elocuentes: frente a los 81 millones de habitantes que había en nuestro país en 1990, sólo poco más del 16% -unos trece millones- estaban registrados como contribuyentes y en el caso de las sociedades mercantiles era peor aún, ya que para septiembre de 1990 sólo estaban registradas como causantes 265,544 empresas, pocas en un país de más de 81 millones de habitantes, cifras que revelan el fracaso de la política fiscal en su afán de hacer que cada

15. Cfr. Millán González, Arturo. Op. Cit. pp.171 y 172

vez fuera mayor el número de contribuyentes y en la lucha contra la evasión fiscal.(16)

Lo anterior demostraba que existían miles de personas que percibían ingresos y en ocasiones de elevada cuantía, sin estar dados de alta en el registro federal de contribuyentes y por tal motivo no presentaban declaraciones fiscales ni pagaban impuesto alguno, habiendo sido precisamente para este sector de la población para quien fue creada más tarde la figura delictiva del artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Para corregir los desequilibrios en las finanzas gubernamentales, producto de las anomalías antes citadas, se decidió elevar la recaudación. Ello se podía lograr de dos maneras, introduciendo más impuestos y elevando las tasas impositivas, o combatiendo la evasión e incorporación de más contribuyentes al pago de impuestos. Ante la necesidad de superar el estancamiento económico que caracterizó el sexenio de Miguel de la Madrid, el gobierno de Salinas de Gortari se decidió por la segunda opción: ampliar la base de contribuyentes y combatir la evasión fiscal.

16. Cfr. Dirección General de Política de Ingresos. Cit. por Acosta, Carlos. "Hacienda quiere más causantes, pero con sus requisitos los aleja". El Proceso. No. 738 (24 de diciembre de 1990). p.10

La incorporación de más contribuyentes al pago de impuestos y el combate a la evasión fueron los primeros pasos para la reforma fiscal.

En este sentido, ambas medidas harían posible que al paso que se reducía la evasión en el pago de impuestos y que se aumentara la base de contribuyentes, las autoridades hacendarias se verían en la posibilidad de, primero, no introducir más impuestos y no elevar las tasas de los ya existentes y, en segundo, eliminar impuestos y reducir las tasas de otros.

Para las autoridades hacendarias, era evidente la necesidad de reformar el sistema fiscal mexicano, y en especial las leyes tributarias para combatir la evasión fiscal a efecto de llegar a consolidar un sistema fiscal más competitivo, más eficiente y equitativo.

Las reformas fiscales propuestas por el ejecutivo en noviembre de 1990, así como las modificaciones que mediante dictamen realizó el poder legislativo consolidan cambios que en materia tributaria había resuelto la administración Salinista.

Las reformas que propusieron fueron en seis direcciones, y estas eran:

1.- Reducción de tasas impositivas y estímulo a la inversión.

- 2.- Ampliación del número de contribuyentes.
- 3.- Apoyo jurídico a la Administración Tributaria.
- 4.- Combate a la elusión y evasión fiscal.
- 5.- Cientificar las disposiciones tributarias.
- 6.- Contribuir al saneamiento de las finanzas públicas.

En relación a la cuarta de éstas direcciones, el combate a la elusión y evasión fiscal, se consideró conveniente continuar reforzando las medidas tendientes a estimular el *mejor cumplimiento* de las obligaciones y la tipificación de conductas que - hasta entonces, no tenían el carácter de delito y que tanto afectan a la economía mexicana.

El dictamen de la Miscelanea Fiscal, de unas 600 cuartillas fue presentado en primera lectura el jueves 13 de diciembre de 1990 en la Cámara de Diputados y el viernes 14 se presentó en segunda lectura y se puso a discusión. Entonces sólo el PAN, PRD y PPS mantuvieron su oposición. La actitud del PARM, que se inscribió para hablar en contra, pero que anunció ahí mismo, su voto en favor lo que provocó una larga discusión, sin embargo, cerca de la 21 horas del viernes 14, había sido aprobada. Los senadores la aprueban el lunes 17 de diciembre y es publicada en el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990 la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras Leyes Federales, aplicables al Código Fiscal de la Federación, que en su artículo primero

señala reformas y adiciones a diversos artículos del Código Fiscal y entre éstas aparece la adición de la fracción V, del artículo 109 de dicho código de la siguiente manera:

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

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

En efecto, a partir de 1991, los evasores podrían ser acusados por la comisión de actos delictuosos que por disposición de la fracción V, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, se equiparan al delito de defraudación fiscal.

Muchas fueron las reacciones de diversos sectores de la sociedad con la incorporación de la conducta antes descrita al Código Fiscal como una figura delictiva equiparada a la defraudación fiscal, así Carlos Acosta de la revista el Proceso señala: " la legislación fiscal no cede para 1991, en los propósitos de aumentar a toda costa la recaudación y de ampliar las facultades fiscalizadoras de las autoridades y no tanto porque haya la urgencia extrema de recursos, como en años anteriores, sino porque el número de personas que pagan impuestos como porcentaje en nuestra población total del país, es realmente menor..... por lo que uno de los principales propósitos de las autoridades para 1991, es

incentivar la incorporación de personas físicas y morales al padrón de contribuyentes. La amenaza y el uso de la fuerza se erigen como los recursos oficiales para incrementar los ingresos tributarios". (17)

Esta adición tuvo gran trascendencia no sólo en el ámbito económico sino político y social, por ejemplo, a partir del primero de julio de 1991, por determinación tomada durante la asamblea extraordinaria que tuvo lugar en el Teatro Jorge Negrete, la Asociación Nacional de Actores señaló que se daría a la tarea de detectar a través de Hacienda a los actores que no hubieran cumplido con sus declaraciones fiscales, a efecto de aplicar la sanción a los miembros de dicha asociación, consistente en el retiro de servicios médicos que ofrece la misma a los familiares de los actores que incurrieran en el delito señalado en la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal.(18)

De 1929 a 1988, hubo sólo dos juicios fiscales y a partir de la adición de la fracción V, del artículo 109 aumentó dicho número a doscientos. El Gobierno Federal encontró un eficaz medio de control para el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través del seguimiento penal de contribuyentes morosos; consiguiendo el llamado efecto "bola de nieve", es decir, a unos cuantos se

17. Cfr. Ibid. pp.10 y 13

18. Cfr. Beltrán Tangle, Monica. "Quitarían Servicio Médico a familiares de artistas que no hagan declaración fiscal". La Prensa. (22 de mayo de 1991). p.43

les sigue procedimiento penal en todas sus fases, y se ejemplifica a los demás, ya que mientras unos se encuentran privados de su libertad personal se consigue el cumplimiento voluntario de la mayoría con base al primer ejemplo.

Para noviembre de 1991 ya se habla de que existe un terrorismo fiscal, a lo cual el presidente de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados Angel Aceves Saucedo señaló que habría que emplear todos los recursos con mucha precisión, oportunidad, equidad y con vigilancia que a todas luces permita visualizar el rendimiento de recursos que de por sí son escasos, de esta manera y con las medidas para evitar la evasión y procurar que el sistema fiscal sea más eficiente, así se logrará tener un ingreso más adecuado al gasto en función de prioridades. La única manera de financiar el desarrollo es pagar impuestos, y acoto " ese no es terrorismo fiscal, sino cumplimiento de la ley". Señaló además que con las medidas en materia tributaria, se ha reducido notablemente la evasión fiscal y por eso, los contribuyentes cumplidos han visto reducidos sus impuestos, debido a que no tienen que pagar por quienes antes evadían impuestos. (19)

Durante los tres años siguientes, la actitud del Gobierno de actuar con toda energía y privar de su libertad a cientos de

19. Cfr. Torres Gutiérrez, Wilbert. "Hay cumplimiento de la ley, no terrorismo fiscal". La Prensa. (7 de noviembre de 1991) p.32 y 33

personas señaladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como presuntos defraudadores fiscales, en general dio buenos resultados, pues algunos contribuyentes al observar la mano dura del Estado, han optado por abandonar prácticas defraudatorias y en consecuencia se vieron incrementados sensiblemente los ingresos tributarios. Así en los primeros cinco años del gobierno salinista se incrementó en un 119% la cantidad de contribuyentes distintos a los asalariados y para las autoridades hacendarias el resultado de estas medidas fue un sistema fiscal más competitivo, eficiente, equitativo y progresivo; en pocas palabras un mejor sistema fiscal.

La lucha contra la evasión fiscal no cede con el cambio de gobierno, así la administración de Ernesto Zedillo sigue la lucha contra ésta y en el Plan Nacional de desarrollo 1995-2000 se establece que: " La evasión y elusión fiscales representan una injusticia inaceptable para con los contribuyentes cumplidos que debe ser combatida y sancionada ".

Recientemente por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, se modifica la fracción V, artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, ya que el término de 6 meses que establecía para que se consumara este delito, se cambia por el de 12 meses.

En consecuencia, la lucha contra la defraudación fiscal si

que hasta la fecha, así como los juicios en contra de aquellos que incurran en el supuesto del artículo 109 fracción V del Código Fiscal y que actúan en la economía subterránea y de manera ilícita, lo que en realidad beneficia a los contribuyentes cumplidos, debido a que sus impuestos a pagar se ven reducidos.

CAPITULO 2

EL DELITO DE OMISION DE DECLARACION Y PAGO DE IMPUESTOS.

2.1. DENOMINACION.

2.2. NATURALEZA JURIDICA.

2.3. ELEMENTOS DEL DELITO.

2.3.1. OMISION DE PRESENTAR POR MAS DE DOCE MESES LA DECLARACION DE UN EJERCICIO QUE EXIJAN LAS LEYES FISCALES.

2.3.2. QUE A CAUSA DE LA OMISION SE DEJE DE PAGAR LA CONTRIBUCION CORRESPONDIENTE.

2.4. BIEN JURIDICO TUTELADO.

2.5. MOMENTO EN QUE SE CONSUMA EL DELITO.

2.6. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADO DEL ARTICULO 109, FRACCION V DEL C.F.F. EN EL DERECHO COMPARADO.

2.1. DENOMINACION.

La doctrina no siempre ha resultado uniforme en lo que se refiere a la denominación del tipo contenido en el artículo 109 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, ya que es difícil reunir en una expresión sintética los atributos y características de un delito fiscal, y más aún cuando se trata de un delito de omisión. Por lo que a continuación señalo algunos de los criterios más importantes:

1.- El primero de estos criterios señala, que la conducta descrita por el artículo 109 fracción V consistente en omisión presentar por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, es un tipo especial de defraudación fiscal. Gregorio Sánchez León menciona que se trata de un tipo especial de defraudación fiscal, ya que se forma con los elementos del tipo básico al cual se le agregan ciertas características o peculiaridades y se suprimen otras, por lo que adquiere vida independiente del tipo básico, sin quedar subordinado a éste, al cual excluye de aplicación, obligando ha adaptar los hechos en el tipo especial como lo es este tipo fiscal. (20)

2.- Se trata de una conducta independiente de la defrauda-

20. Cfr. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 11a. ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1994. p.352.

ción y que lo único que se equipara es la sanción; Jacinto R. Tarantino opina que es incorrecta la denominación de esta conducta como defraudación fiscal, porque aunque se supone la existencia de un hecho imponible, del cual resultará una situación configurada por la ley fiscal, atribuyendo la carga contributiva y exteriorizada quedará configurada la suma a pagar, que con la omisión de la declaración por la que debería pagar los impuestos, no se ha configurado el delito de defraudación fiscal ya que estos no han ingresado aún a las arcas estatales. Si la defraudación ... " es la obtención de un beneficio ilegítimo, en perjuicio de otro mediante procedimientos delictuosos que la ley determina"... al no haber ingresado ese dinero a las arcas, el fisco no pudo sufrir daño por lo que resulta inapropiada esta denominación. (21)

Por lo que se trata de una conducta distinta a la defraudación y lo único que lo relaciona es la equiparación de la sanción.

3.- Otro criterio afirma que en realidad se trata de un tipo específico de defraudación fiscal, al respecto Arturo Millán González señala que el relativamente nuevo delito de omisión de declaración y pago de impuestos cae dentro de la clasificación de de los delitos de defraudación fiscal específica, si bien es cierto que carece del elemento característico de las maquinaciones o engaños del delito de defraudación, debido a que así como evolucio

21. Cfr. Tarantino R., Jacinto. El Delito Tributario. Buenos Aires Argentina, Victor P. Zavala Editor, 1986. pp.16 y 17.

na la sociedad se van buscando nuevas formas de evadir al fisco con actos omisivos presentes en este delito, se elimina el elemento del engaño pero en éste existe el dolo y el fisco sufre un perjuicio patrimonial por lo que se considera un tipo específico de defraudación. (22)

En cuanto a la denominación de este delito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación adopta un criterio bipartito, ya que en la jurisprudencia denominada DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. (Amparo directo 628/92. Miguel Pizuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Encique Pérez González. Semanario Judicial de la Federación. Octava época. Tomo IX-Marzo. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 256) indica que se trata de una defraudación o un tipo de defraudación específico y en la jurisprudencia DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL. (Amparo directo 412/96 Roberto Borge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Semanario Judicial de la Federación. Novena época. Tomo XIV Diciembre. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 385) lo denomina defraudación fiscal equiparada, por lo que ambas denominaciones son correctas. Así, la única diferencia entre el tipo del 109, fracción V del Código Fiscal y el tipo genérico del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación son los medios de comisión, en cuanto a el medio de comisión del artículo 108 es el engaño el del artículo 109 fracción V es la

72. Cfr. Millán González, Arturo. Op. Cit. p.169

omisión de declaración por medio del cual se realizaría el pago de impuestos relativos a un ejercicio fiscal. Se trata de un delito de defraudación fiscal equiparado en cuanto a que la pena aplicable a los que incurran en éste, es la del artículo 108, por lo que se equipara la pena.

La palabra DEFRAUDACION proviene del vocablo latino DEFRAUDARE, el cual se forma a su vez con dos vocablos latinos: dēfraudātrix, īcis el que priva de ... y dēfraudātor, ōris el que engaña o comete con dolo una injusticia; por lo que defraudare significa "acto de privar con dolo o engaño, lo que por derecho le corresponde a uno". (23)

Antes de la reforma de diciembre de 1990, se decía que la defraudación fiscal se caracterizaba por el elemento del engaño, de acuerdo con el concepto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, párrafo primero que dice: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal"; pero después de ésta, opera una mayor precisión en la conducta del 109 fracción V del C.F.F. como un tipo de defraudación fiscal, en ella se toma en cuenta la acepción dēfraudātor ōris ya que se trata de una conducta antijurídica desaprobada por el derecho y aunque carece del elemento engaño encierra el dolo, ya que se denota

23. Cfr. Blanquez Fraile, Agustín. Diccionario Español-Latín. Barcelona, Ed. Ramos Supena S.A., 1987. p.137.

La intención al no presentar la declaración por la que debía pagar sus impuestos, se da la falta total de pago con lo que va a privar de (defraudatrix icis) ingresos al Estado en su calidad de fisco federal y como el obligado a cumplir con las obligaciones sociales; por lo que se trata de un tipo de defraudación fiscal y no de una conducta totalmente distinta a ésta.

Se recurre a la equiparación, cuando la conducta no cuenta con los elementos de un delito genérico, pero en última instancia lesiona el mismo bien jurídico tutelado por dicho tipo.

De todo ello se deduce que si bien es cierto que se trata de un tipo específico de defraudación fiscal, la denominación correcta para el tipo descrito por el artículo multicitado es defraudación fiscal equiparado.

2.2. NATURALEZA JURIDICA.

Cabe recordar que esta es una figura del artículo 109, fracción V del C.F.F. aparece en nuestro derecho hasta fecha reciente, en el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en 1991, por lo que a diferencia de la figura de la defraudación genérica que en un principio aparece como una contravención y es esta una figura netamente delictiva y sancionada con pena privativa de libertad.

Para poder entender la naturaleza jurídica del delito en estudio se debe tomar en cuenta que, primeramente se trata de un ilícito ya que la conducta de omitir presentar declaración anual por medio de la cual se realizaría el pago de impuestos, es una vulneración y violación a las leyes fiscales, en este sentido, dicha conducta omisiva se encuentra sancionada por las leyes fiscales, pero esa sanción sólo puede aplicarse por autoridad judicial.

También se trata de un ilícito de daño patrimonial, ya que al no cumplir con el pago de contribuciones se comete un agravio o daño en el patrimonio del Estado, y en beneficio económico del particular; es doloso ya que se comete con pleno conocimiento y con la intención por parte del contribuyente, de sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además se dice que se trata de un ilícito grave, debido a que al omitir el pago de la contribuciones los términos establecidos por las leyes fiscales, no sólo contraviene el contribuyente una ley fiscal, sino que afecta al patrimonio estatal y como consecuencia afecta a la colectividad al no contar el Estado con los recursos necesarios para satisfacer las necesidades sociales.

En este sentido, cuando la conducta del particular es grave, ya no entra en el ámbito administrativo y este ilícito se convierte en un delito, cuya conducta omisiva es tipificada en la legislación fiscal como acreedora de una sanción penal.

Además se trata de un delito de querrela necesaria, por que el Ministerio Público sólo puede intervenir a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En conclusión, el delito de defraudación fiscal equiparado contenido en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es un ilícito fiscal que por su gravedad cae en el ámbito de los delitos fiscales, como un delito autónomo, doloso, patrimonial y de querrela necesaria, sancionado penalmente con penas privativas de libertad, las cuales sólo pueden ser impuestas por autoridad judicial.

2.3. ELEMENTOS DEL DELITO

El delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V, del C.F.F. cuenta con elementos típicos y cabe señalar que uno de ellos se vió modificado con las recientes reformas al Código Fiscal de la Federación de diciembre de 1997, al cambiar el plazo de 6 a 12 meses para que se tenga por consumado éste. Así tenemos algunos puntos de vista que trata de señalar los elementos típicos de este delito como los que a continuación presento.

Para Jesús Quintana Valtierra, los elementos típicos de este delito son:

A) Un contribuyente que tiene a cargo la obligación formal de

presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales sustantivas.

b) La omisión en que incurre dicho contribuyente, al no presentar la declaración de un ejercicio que exija una ley fiscal sustantiva, sea por más de 12 meses.

c) Que con la omisión se deje de pagar la contribución correspondiente (24)

Arturo Millán González menciona que, la figura delictiva de omisión de declaración y pago de impuestos está integrada por los siguientes elementos:

- La no presentación de una declaración, por contribuciones causadas en un ejercicio fiscal.
- El no pago de las contribuciones correspondientes a la declaración omitida

Sin la concurrencia de alguno de estos dos elementos de omisión, en ningún momento podría afirmarse la existencia de este delito.

En relación a los elementos antes citados por el doctor Arturo Millán, considero que se olvidó del plazo de 12 meses para que este delito se consuma y poder entonces afirmar la existencia de dicho delito.

24. Quintana Valtierra Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Derecho Tributario Mexicano. 2ª. ed., México, Ed. Trillas, 1994. p.418.

Respecto a este t3pico la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n, en jurisprudencia del 10 de octubre de 1996 se1ala:

"DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL. Los elementos t3picos del delito de defraudaci3n fiscal equiparado previsto en el art3culo 109, fracci3n V, del C3digo Fiscal de la Federaci3n son: a) Que se omita presentar por m3s de seis* meses la declaraci3n de un ejercicio que exijan las leyes fiscales; y b) Que por esta omisi3n se deje de pagar la contribuci3n correspondiente". Amparo directo 412/96. Roberto Borge Mart3n. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Gabriel A. Ayala Qui1ones. SJF, Novena 3poca, tomo IV, diciembre de 1996. Tribunales Colegiados de Circuito. P3g. 256.

Entre los elementos de este delito, encontramos que el sujeto pasivo de 3ste siempre ser3 el fisco y el sujeto activo s3n las personas f3sicas o morales que no realicen el pago de im-

* Nota: Cabe se1alar que ese plazo de 6 meses fue modificado a 12 meses en el C3digo Fiscal de la Federaci3n de 1998.

puestos por medio de declaración, tendiente a la evasión fiscal. Con una sola omisión se cometen dos violaciones una delictual y otra contravencional, además de que el sujeto activo obtiene un lucro indebido en perjuicio del Fisco Federal. Cuenta además con tres elementos: 1) Elemento Objetivo, consistente en la omisión de pago por medio de declaración, 2) Elemento Normativo consistente en alcanzar un lucro indebido, 3) Elemento Subjetivo constituido por el ánimo defraudatorio. Este es un delito típico, antijurídico porque lesiona el bien jurídico tutelado y culpable ya que contiene un dolo implícito en la conducta omisiva.

Para iniciar un estudio más a fondo de este delito tomaré como punto de partida los elementos que señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación por ser el criterio más completo en relación a los elementos típicos del mismo, a efecto de desglosarlos y comprender la trascendencia jurídica de esta figura delictiva.

2.3.1. OMISION DE PRESENTAR POR MAS DE DOCE MESES LA DECLARACION DE UN EJERCICIO QUE EXIJAN LAS LEYES FISCALES.

El Estado con su potestad tributaria, es decir, con la facultad legal, constitucional y ordinaria que tiene para recaudar impuestos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial para poder cumplir con sus atribuciones; el deber de

declarar es impuesto por razones de suprema necesidad, porque sus órganos financieros se ven en grandes dificultades para ejercitar un control adecuado de las declaraciones formuladas por los contribuyentes, están en imposibilidad manifiesta para establecer de oficio, la enorme masa de hechos impunibles que se producen en la economía de nuestra nación. La declaración como punto de partida de la determinación impositiva, se ha ido generalizando como un elemento para que el impuesto se aproxime a la verdad de la riqueza que grava.

La declaración fiscal es el acto por medio del cual, el contribuyente manifiesta a las autoridades fiscales que se han producido circunstancias o elementos integrantes de un hecho generador de los impuestos y por medio de la cual se pagarán los impuestos. Objetivamente se ha definido como el documento por el cual se manifiesta o reconoce espontáneamente ante la administración tributaria circunstancias integrantes de un hecho impunible. (25)

Para Sergio Francisco de la Garza, la declaración es: "el acto jurídico del sujeto pasivo de la declaración tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho genera-

25. Cfr. Fundación Tomás Moro. Diccionario Jurídico ESPASA. Madrid, España. Ed. ESPASA-Calpe, 1991. p. 282.

dor de un crédito tributario, mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, en algunos casos; además la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso, de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación". Lo único criticable a esta definición es que el deber de declarar no sólo recae en el sujeto pasivo de la relación, sino que además dicho deber recae inclusive en aquellas personas que tiene el carácter de responsables. (26)

La declaración a que se refiere este tipo delictivo es la declaración del ejercicio también denominada declaración anual, debido a que el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación en párrafo primero señala: "Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año del calendario", de allí que se le da la denominación antes citada.

Aunque la disposición legal del artículo 109, fracción V del C.F.F. habla de contribuciones, no puede tratarse más que de impuestos y de impuestos autodeterminables, ya que sólo estos se pagan mediante declaración del ejercicio que haga una persona, me

26. Cfr. Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario (Parte sustantiva). 3ª ed., México, Ed. ECASA, 1993. pp. 295 y 296.

dian te cálculos realizados por ella misma, mediante las cuales se autoaplica la ley.

En la gran mayoría de los sistemas modernos los causantes tienen a su cargo la determinación de sus obligaciones fiscales por medio de declaración, especialmente en los casos de la imposición al ingreso y de imposición general al consumo.

Lo que pretende sancionar este tipo fiscal, es la omisión de la declaración del ejercicio por medio de la cual se realiza el pago de impuestos, pero ¿Cuándo el contribuyente tiene la obligación de pagar impuestos por medio de la declaración anual? Cuando el particular, con su situación de hecho o de derecho, coincide con la descripción de la ley fiscal señalada como hecho generador de la obligación de declarar por ejercicio y pago de los impuestos, es decir, cuando encuadra su conducta al tipo fiscal. Así, verbigracia encontramos algunas leyes que señalan quiénes tienen la obligación de presentar la declaración del ejercicio por medio de la cual se pagan los impuestos, como las siguientes:

A) En la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece que tienen la obligación de pagar impuestos mediante declaración del ejercicio:

Las personas morales (art. 10 y 58) que obtengan rendimientos por:

- Actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así

como al transporte terrestre de carga o de pasajeros (art. 67 párrafo 3º.)

- Que efectúen retenciones, es decir, los retenedores de impuestos en general, así como los retenedores por arrendamientos y en general por otorgar el uso y goce temporal de inmuebles (art. 92 párrafo 5º).
- Las instituciones de crédito seguros y de finanzas, de los almacenes generales de depósito y de las sociedades de inversión de capitales (arts. 10 pfo. 4 y 52-B pfo. 2º.)
- Sociedades mercantiles controladoras (art. 57-A pfo. 4º.)
- El Gobierno Federal, sus Organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria, que cumplen con las obligaciones de entero y declaración de las retenciones que efectúen (art. 96 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Las personas físicas (art. 139 pfo. 1º) que:

- Obtengan ingresos por salarios y en general por las prestaciones de un servicio personal subordinado (art. 82 fracc. III) y que:
 - a) Obtengan ingresos acumulables distintos
 - b) Cuando se comunicó por escrito al retenedor que presentara su declaración anual.
 - c) Deje de prestar servicio a más tardar el día 31 de diciembre o cuando presten servicios a dos o más empleadores.
 - d) Cuando obtengan ingresos por servicios de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o proveniente de personas

no obligadas a efectuar retenciones.

- Los patronos (art. 83 fracc. V).
- Obtengan ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente (art. 88 fracc. IV).
- Obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles (art. 94 fracc. IV).
- Obtengan ingresos por enajenación de bienes (art. 96).
- Obtengan ingresos por actividad empresarial en copropiedad (art. 113 y 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).
- Obtengan ingresos por intereses (art. 127 párrafo 2º).
- Los comisionistas que por actividades empresariales obtengan ingresos (art. 136)
- Obtengan ingresos en copropiedad o sociedad conyugal (art. 73).

B) La Ley del Impuesto al Activo en su artículo 8 (párrafo 1º y 2º.) Señala que las personas físicas y morales contribuyentes del impuesto al activo deberán de presentar su declaración del ejercicio. Son contribuyentes del impuesto al activo de acuerdo con el artículo 1º. de esta ley:

- Las personas físicas y morales que realicen actividades empresariales residentes en México por el activo que tengan.
- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanentemente en el país.
- Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- Personas que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por uso o goce temporal de bienes.

- Personas que obtengan ingresos como condominios o fiduciarios de un inmueble.
- Personas que obtengan impuestos derivados del servicio turístico de tiempo compartido.
- Los residentes en el extranjero, sin establecimiento en el país pero que mantengan activos en el país por período mayor de un año.

C) La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en su artículo quinto, párrafo cuarto señala que las personas físicas y morales contribuyentes del impuesto especial antes mencionado, deberán presentar su declaración del ejercicio. Son personas obligadas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios, de acuerdo con el artículo primero de esta ley, aquellas que realicen los actos o actividades siguientes:

- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes siguientes: alcohol, alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general, cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6°G.L., bebidas alcohólicas, aguardiente, tabacos labrados, cigarros, gasolinas, diesel y gas natural (art. 2).
- La prestación de los servicios siguientes: comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de enajenación de bienes excepto gasolinas, diesel y gas natural.

D) La Ley del Impuesto al Valor Agregado en sus artículos 1º., 5º. párrafo 5, y 32 fracción IV establecen, que tienen la obligación de presentar la declaración del ejercicio por la cual pagarán sus impuestos, las personas físicas y morales que:

- Enajenen bienes.
- Presten servicios independientes.
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- Importen bienes o servicios.

Las personas que tengan obligación de presentar declaración del ejercicio ante las autoridades fiscales, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 31 párrafo 1º. del Código Fiscal de la Federación), así de acuerdo con la Resolución de la Miscelánea Fiscal para 1998 en su anexo 1, publicado el 9 de marzo de 1998 en el Diario Oficial de la Federación, las nuevas formas para las declaraciones anuales por las que se paguen impuestos son:

	F O R M A T O
#	N O M B R E
2	Declaración de Ejercicio. Personas Morales. Régimen General.
3	Declaración de Ejercicio. Personas Morales. Régimen Simplificado.

6	Declaración del Ejercicio. Personas Físicas.
8	Declaración del Ejercicio de Personas Físicas. Pago I.S.R., Sueldos y Salarios.
26	Declaración Anual del Crédito al Salario pagado en efectivo.
27	Declaración Anual de Retenciones a contribuyentes que obtengan ingresos asimilados a salarios y otras retenciones excepto pagos al extranjero y crédito al salario.
28	Constancia de pagos efectuados a residentes en el extranjero provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional.
29	Declaración anual de pagos efectuados a residentes en el extranjero. Formato que se presenta junto con el número 28.
51	Declaración anual de operaciones efectuadas a través de fideicomisos y asociaciones en participación.
IEPS 1	Declaración anual de información sobre importe y volumen de ventas.

Los anexos que complementan las declaraciones antes citadas dependiendo de las actividades que realicen los contribuyentes son:

A N E X O

#	Nombre
1	Salarios y honorarios.
2	Arrendamiento
3	Enajenación, adquisición de bienes, dividendos y otros ingresos.
4	Actividades empresariales. Régimen General.
5	Actividades empresariales. Régimen Simplificado.
6	Retenedores, copropietarios y deducciones personales.

En estos formatos y anexos se pagan varios impuestos en conjunto, debido a que las leyes fiscales en ocasiones establecen que dos o más impuestos sean pagados al mismo tiempo y en otros formatos sólo se paga un impuesto. Así con las formas 3, 6, 8 y los anexos 4 y 5 se pagan el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo y el impuesto al valor agregado; con la forma 51 y el anexo 1 se declara el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado; con el anexo 2 se paga el impuesto al activo y el impuesto al valor agregado; con el anexo 3 se paga el impuesto al activo; y con el formato IEPS 1 se paga el impuesto especial sobre producción y servicios y en las demás se realiza el pago de impuesto sobre la renta o su acreditación.

El anexo 6 no cuenta con un espacio para el pago de impuestos, debido a que su finalidad es primordialmente informativa y complementaria ya que los impuestos que pagará en los formatos irán acompañados de este anexo para que la información sea lo más verídica y completa.

En caso de que no existan formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe presentarse por escrito, por triplicado y contendrá nombre, denominación o razón social, clave del Registro Federal de Contribuyentes, ejercicio y datos relativos a la obligación que se pretenda cubrir y monto a pagar. (Artículo 31 párrafo 3° del Código Fiscal de la Federación).

Las declaraciones anuales se presentarán en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y estas oficinas son: Instituciones de Crédito y las Administraciones Locales de Recaudación. Pero también podrán ser enviadas por Servicio Postal en pieza certificada cuando así lo autorice dicha Secretaría (artículo 31, párrafo 8 del Código Fiscal de la Federación).

Las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para recibir las declaraciones, podrán rechazarlas cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave del registro federal de contribuyentes,

su domicilio fiscal o no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos (artículo 31, párrafo 8º del C.F.F.).

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida (artículo 31, párrafo 10º del C.F.F.).

El plazo para la presentación de dicha declaración es el señalado en las disposiciones respectivas, así la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se señala que el plazo para presentar la declaración del ejercicio para personas físicas será entre el mes de febrero y finales de abril, en tanto que para las personas morales deberán presentarla en los tres o cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

a) "Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención de contribuciones, los con

tribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas la enterarán a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o recaudación" (art. 6, fracción I del C.F.F.).

b) Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaración del ejercicio, se tendrá por establecido por quince días (art. 31, pfo. infine del C.F.F.).

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones anuales, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del registro federal de contribuyentes (art. 31, pfo. 4, parte primera del C.F.F.).

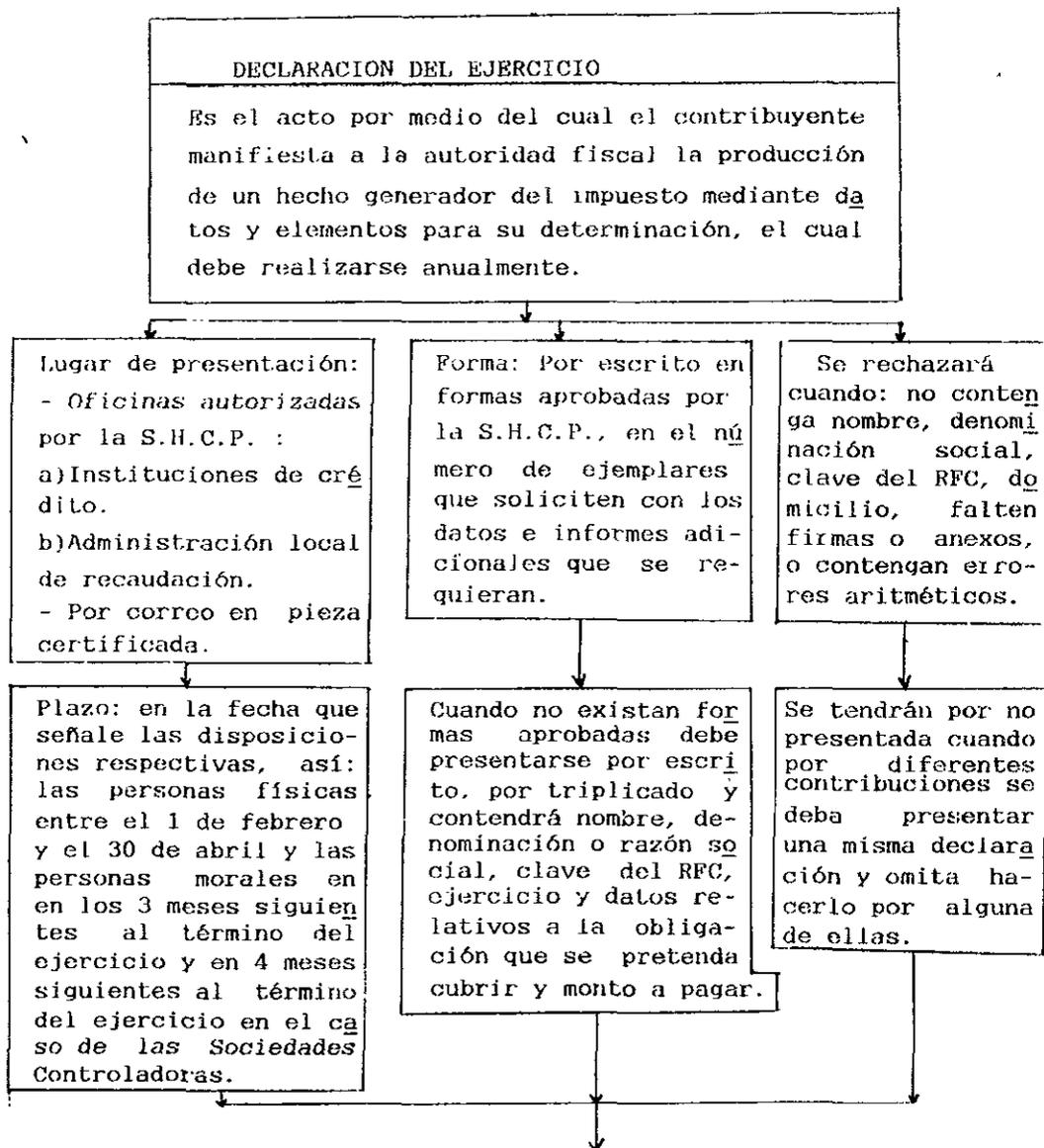
La obligación de declarar cesa:

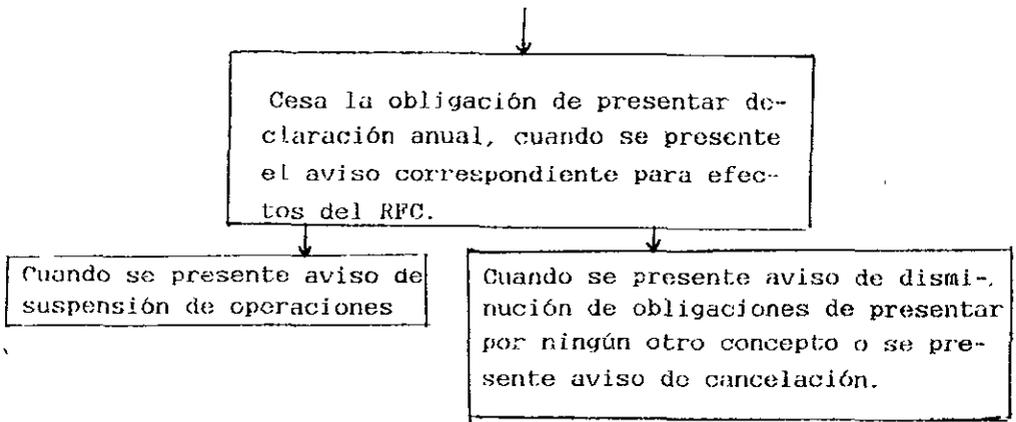
- 1.- Cuando se de aviso de suspensión de operaciones.
- 2.- Cuando se presente el aviso de disminución de obligaciones de presentar por ningún otro concepto o se presente aviso de cancelación (27).

En la siguiente página presento un cuadro sinóptico para

27. Boeta Vega, Alejandro. Derecho Fiscal (Primer curso), teoría general de los impuestos y del Código Fiscal. 2ª. ed., México, Ed. ECASA, 1993. p.83.

la mejor comprensión de la declaración anual a que se refiere el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación.





Respecto a la omisión en la presentación de la declaración del ejercicio, debe suscribirse al plazo de doce meses, dicho plazo fue modificado recientemente por disposición publicada el 29 de diciembre de 1997, ya que anteriormente dicho plazo era de seis meses.

En un principio se especuló que dicha ampliación del plazo, se debía a que se pretendía dar mayores facilidades al contribuyente, para que en un plazo mayor estuviera en la posibilidad de presentar sus declaraciones omitidas y corregir su situación fiscal antes de que quedara consumado este delito, lo que haría a esta disposición más flexible.

Pero en realidad esto fue el motivo de la modificación, lo que sucedió fue lo siguiente:

Las autoridades fiscales con sus facultades de comprobación están facultadas para llevar a cabo visitas domiciliarias (art. 42, fracc. III del C.F.F.), a estas visitas suele darseles

el nombre de auditorías ya que éstas son verdaderos servicios integrales tendientes a examinar situaciones, hechos, circunstancias o documentos con el fin de verificar que se cumplan las disposiciones fiscales; las cuales se supone que deben tardar como máximo seis meses (art. 46-A del C.F.F.), y en la práctica sin embargo, llegan a tardar hasta once meses o más y cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulaba la querrela una vez transcurrido el plazo de seis meses que antes se mencionaba en el artículo 109, fracción V del C.F.F., se presentaban diversos elementos de prueba, pero no se incluía el acta final que es el documento válido para que el Ministerio Público determinara si se cometió el delito o no y procediera a ejercitar acción penal, estando el juez en posibilidad de dictar orden de aprehensión.

En un principio cuando aparece esta figura delictiva, se dictaban autos de formal prisión en cantidades muy elevadas y con la creación de la Fiscalía Especial de Delitos Patrimoniales y de Banca en la Procuraduría General de la República el 15 de julio de 1991, se consignaban aproximadamente 500 asuntos en dos meses, pero de éstos más del 90% no contenían el acta final.

Razón por la cual diversos abogados al percatarse de ello, argumentaron que si el requisito indispensable para que se dictara la orden de aprehensión y verificar si se cometió el delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V era el acta final y como no se acompañaba ésta a la querrela de la Se

cretaría de Hacienda y Crédito Público, no se podía proceder contra los presuntos defraudadores fiscales. Por lo que a partir de ese momento (1993) los jueces para dictar auto de formal prisión exigirían el acta final, de lo contrario éstos decretarían la libertad por falta de elementos para procesar.

En consecuencia, al ampliar el plazo a doce meses, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el tiempo suficiente para contar con el acta final que se hará acompañar a la querrela para que se proceda y dicte auto de formal prisión contra el presunto defraudador fiscal.

Resumiendo, este primer elemento se trata de un acto de omisión, consistente en no presentar declaración fiscal del ejercicio que exijan las leyes fiscales por más de doce meses.

2.3.2. QUE A CAUSA DE LA OMISION SE DEJE DE PAGAR LA CONTRIBUCION CORRESPONDIENTE.

El incumplimiento de declarar cuando se tiene la obligación del pago de un impuesto, es una omisión sancionada por las leyes fiscales, lo que confirma el deber de "iniciativa fiscal" a cargo del contribuyente.

La disposición legal habla de contribuciones, al igual que el segundo elemento del delito en estudio señalado por la Suprema Corte de Justicia, pero en realidad se trata de impuestos, como ya lo había mencionado en el subtema anterior, ya que es la única contribución que se paga mediante declaración.

De acuerdo con el artículo 31 fracción VI de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos y al omitir el pago de impuestos el particular incumple con esta obligación al mismo tiempo que obtiene un lucro o beneficio en decremento del fisco federal, el cual sus gastos ya no se limitan a satisfacer un mínimo de necesidades, sino que se programan a modo de influir sobre el nivel de la actividad económica de la sociedad, por lo que los impuestos ya no sólo se aplican para cubrir los gastos indispensables de la sociedad y tienden a utilizarse como instrumentos para controlar la economía y la mejor distribución de la riqueza. De allí la importancia de sancionar estas prácticas delictivas, para erradicarlas y tratar de que se de un mejor funcionamiento de la sociedad misma.

Lo grave de la conducta del delito en estudio, no radica en la omisión de presentar la declaración del ejercicio, ya que

esta se pudiera configurar como la infracción administrativa sancionada pecuniariamente, sino lo que se pretende sancionar es la falta de pago de los impuestos como consecuencia de la omisión de ésta, por lo que esta conducta se convierte en un auténtico delito fiscal.

En consecuencia lo que se pretende castigar es un acto de no hacer y no dar, esto es, de no presentar declaración del ejercicio fiscal que las leyes exijan y de no pagar las contribuciones correspondientes.

2.4. BIEN JURIDICO TUTELADO

Antes de entrar en materia es importante recordar que el bien jurídico tutelado es el aspecto de valor o interés considerado así por la misma sociedad, ya sea individual o social, que van a proteger las normas jurídicas a través del tipo penal.

Existen diversas tendencias respecto al bien jurídico tutelado en este tipo de defraudación fiscal equiparado y éstas son las siguientes:

1.- Señalan que en este delito el bien jurídico tutelado es el FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA FISCAL diseñado por el Legisla-

dor, y dentro del cual el fisco federal o la hacienda pública como bienes jurídicos particulares son solamente protegidos por tipos legales que implican una afección patrimonial a dichos conceptos, como sucede en este tipo de defraudación fiscal equiparada, sin que sea un obstáculo para que también estos tipos legales dañen o pongan en peligro el funcionamiento del sistema fiscal de allí, que el legislador haya dado una estructura patrimonial a éste, en realidad el objeto jurídico de protección de dicho tipo previsto en el Código Fiscal de la Federación, no es la función que tienen los impuestos, sino la protección del funcionamiento del sistema fiscal que se ha creado para que se cumpla, ya que de éste depende que el fisco federal, satisfaga oportunamente las necesidades sociales y cumpla con sus obligaciones generales con la misma; protegiendo el funcionamiento del sistema fiscal se asegura el bienestar de la sociedad. Postura que adoptan Raúl González y Doricela Mabarak Cerecedo.

2.- Otra de ellas se refiere a que el bien jurídico tutelado en esta figura delictiva, es la obligación de pagar el tributo establecido por el Estado, en la forma, a través de los medios y en el tiempo establecido por la ley. El cumplimiento de los deberes y obligaciones fiscales es severamente castigado por el legislador, ya que el Estado -según precisa la frase de Carnelutti- es un acreedor que no puede esperar. (28)

28. Cfr. Enciclopedia Jurídica OMEBA. T. IV, Argentina, Ed. Bibliográfica Argentina S.R.L., 1993. p. 295.

3.- Para Spinelli, G. el bien tutelado es el tributo.(29)

4.- La doctrina alemana señala que el bien jurídico tutelado es la recaudación plena y oportuna de diversos impuestos, debido a que este tipo no se refiere a un sólo impuestos ya que existen distintos impuestos que se pagan por medio de declaración anual, y la recaudación es lo que el Estado busca proteger.

5.- Diversos doctrinarios (entre ellos Miguel Angel García Domínguez y Manuel Rivera Silva) coinciden en que el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, entendido éste, como el conjunto de elementos materiales, bienes, derechos e ingresos cuya titularidad es del Estado. Como uno de los elementos del patrimonio son los ingresos, los que uno de sus medios de obtención es a través de la recaudación de impuestos por lo que al no realizar el pago de impuestos por medio de declaración del ejercicio, se ve afectado el patrimonio del fisco. El fisco era cesta de mimbre en la que se recaudaban los tributos, esta palabra en la actualidad es utilizada para denominar al Estado en su actividad de obtención de recursos económicos, por lo que se afirman que el bien jurídico es el patrimonio del fisco.

29. Ibid. p. 296.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto señala que el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, el cual se plasma en la jurisprudencia denominada DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA. (Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Semanario Judicial de la Federación. Octava época. Tomo XI-Marzo. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 256), relativa a la relación de la defraudación fiscal genérica del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y sus tipos específicos del artículo 109 del mismo ordenamiento, que menciona:

"...en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco...."

En conclusión el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, ya que éste se ve afectado directamente por el incumplimiento del contribuyente que al no presentar la declaración del ejercicio por la que se realizaría el pago de impuestos, se ve disminuído dicho patrimonio.

De hecho, no se puede negar que como consecuencia de la afección de dicho patrimonio, se ve como consecuencia, que no funciona como debiera el sistema fiscal, no se recaudan plena y oportunamente los impuestos y aunque la ilicitud consiste en el incumplimiento en el pago de impuestos, no es el bien jurídico tutelado, sólo se pretende castigar esta omisión para que de este modo se proteja el patrimonio del fisco.

2.5 MOMENTO EN QUE SE CONSUMA EL DELITO

Respecto a el momento en que se consuma el delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, conforme a la descripción de éste tipo penal basta que se omita presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales. cuando se tenga la obligación de pago para que se tenga por consumado, es decir, se da después de transcurridos doce meses. Plazo que deberá contarse a partir de la fecha del vencimiento para la presentación de la declaración del pago de los impuestos correspondientes a un ejercicio fiscal.

En este sentido, para que se consume este delito además del plazo de 12 meses, debieron de integrarse los demás elementos de esta figura delictiva como lo son la omisión de la declaración y la omisión del pago de impuestos. En el caso de que no existan impuestos a pagar, este plazo nunca empezará a correr y consiguientemente este delito nunca se consumará.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que para que se consume el delito en estudio, debe de transcurrir el plazo en que éste se señala que es de doce meses, y en caso de que no se consume éste se tendrá por inexistente. Así la jurisprudencia denominada DEFRAUDACION FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE DEFRAUDACION DE, CUANDO AUN NO TRANSCURRE EL TERMINO ES

TABLECIDO POR EL ARTICULO 109, FRACCION V DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (Amparo en revisión 233/94. Gracia Bortolussi Gaspari-nni. 1º de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Mi-guel García Salazar. Seminario Judicial de la Federación. Octava-
, época. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 295) menciona:

"... el plazo fatal para estimar que el contribuyen-te se ubica en la hipótesis de la norma que prevé el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Fe-deración, fenece a los seis meses (cabe recordar que ahora, en el Código Fiscal de la Federación para 1998, el plazo es de doce meses) contados a partir aquel día en que la obligación de presentar declara-ción cesa, ..., la omisión del causante no puede es-timarse contraria o infractora del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación que prevé el delito de defraudación fiscal equiparable, por no presentarse la declaración por un plazo mayor de seis meses, cuando en la fecha en que las autori-dades hacendarias certificaron que la causante no ha concluido aún el plazo de seis meses al que la norma antes mencionada se refiere para la consuma-ción del delito de defraudación fiscal".

Para comprender mejor el momento en que se consuma este delito, presento el siguiente ejemplo:

El artículo 108, párrafo infine de la Ley del Impuesto So

bre la Renta, establece que los contribuyentes (personas físicas) bajo el régimen general que obtengan ingresos por actividades empresariales, deberán presentar la declaración por la que pagara el impuesto sobre la renta correspondiente, en los cuatro meses siguientes al término del ejercicio fiscal, es decir, en el mes de abril, por lo que a partir del primer día del mes de mayo se empezara a contar el plazo de doce meses, transcurridos los doce meses se da por consumado este delito.

2.6. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
EQUIPARADO DEL ARTICULO 109,
FRACCION V DEL C.F.F. EN EL DERE
CHO COMPARADO.

Cabe recordar que este tipo delictivo es relativamente no vedoso en nuestro país (1991), pero en otros sistemas jurídicos ya existía con anterioridad, por lo que es de gran importancia el derecho comparado para llegar a entender y observar cómo se sanciona esta conducta delictiva en diversos países.

Alemania: La defraudación fiscal se encuentra contenida en el ordenamiento tributario llamado Reich abgaben ordnung, modificado por la ordenanza tributaria del 16 de marzo de 1976, en su artículo 370 que menciona:

"Quien contraviene leyes fiscales, especialmente si defrauda impuestos, ocasiona perjuicio a la comunidad y a todo causante de buena fe".

El legislador trata no tanto de hacer respetar los deberes estudiados o contenidos en las leyes fiscales por medios coactivos, sino que castiga las violaciones agravantes del deber. En este sistema impositivo la defraudación tributaria es norma especial con respecto al fraude sancionado con pena corporal.

La fracción I del artículo antes mencionado establece que la defraudación fiscal presupone una conducta determinada que puede consistir en que alguien indebidamente (es decir violando obligaciones fiscales) deje al fisco en desconocimiento de importantes hechos fiscales (omisión).

Es importante mencionar que la omisión de declaración anual que tenga por objeto el pago de impuestos, encuadra dentro de este supuesto, se trata de un delito tributario delictivo susceptible de sanción según las leyes fiscales (sin excluir la aplicación supletoria de leyes generales en derecho penal) que no tienen cabida en el sistema tributario alemán, ya que la violación a los deberes formales afectan intereses superiores a los de la administración, porque impiden el ingreso de tributos lo que afecta

a la vida misma de la comunidad.

Argentina: La defraudación fiscal está excluida del Código Penal y de toda legislación vigente sobre los delitos del orden común, es una infracción exclusiva del derecho tributario; y por consiguiente legislada en ordenamientos tributarios de la Nación Argentina y de las provincias. La defraudación como las demás infracciones tributarias se vincula con la potestad de cada gobierno de sancionar con normas represivas las violaciones a las leyes fiscales.

La Dirección General Impositiva es la encargada del seguimiento del cumplimiento de pago de impuestos por medio de la declaración anual. La declaración del contribuyente pone en movimiento el proceso de determinación impositiva pero su falta en manera alguna traba los poderes administrativos. El fisco puede determinar ya sea en base a los elementos ciertos que posea o bien mediante estimación, si los elementos de que dispone lo permiten. En caso de falta de presentación de declaración anual por la que se pagarían impuestos se seguirá el procedimiento de la determinación presuntiva (art. 23 de la Ley 11.683).

El incumplimiento del deber de formular la declaración tempestivamente hace pasible al contribuyente, y a los responsables solidarios de una multa, salvo los casos de que incurran

agravantes, caso en el que se podrá aplicar además pena corporal. Los agravantes son la reincidencia y concurso de infracciones.

El doctrinario argentino Hector Villegas B. señala: "siempre hemos sido contrarios a la pena corporal para ilícitos tributarios, especialmente por los caracteres políticos y administrativos de los fiscos latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos que no se pueden negar, de que el sistema no funcione eficazmente e incluso pueden ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores; tampoco hay que creer que la pena de prisión tiene la eficiencia disuasiva que le asignan" (30).

Brasil: Constituye la excepción al no incluir el ilícito dentro del ordenamiento tributario. En este país el Código Tributario Nacional no trata de delitos y contravenciones fiscales, ya que éstas se regulan por las normas del Código Penal, la Ley de Contravenciones Penales y por la Ley de Defraudación Fiscal del 14 de julio de 1965, en tanto que las infracciones simples de tipo formal se rijen por disposiciones tributarias.

30. Villegas B. Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994. p.390.

Costa Rica: El Código Tributario de Costa Rica sólo prevé penas pecuniarias para cualquier ilícito fiscal, los que son legislados minuciosamente en su título III del artículo 65 al 104.

Chile: En el Código Tributario de Chile se dedica el título II del libro segundo a las "infracciones y sanciones", en cuya denominación genérica incluye violaciones de índole formal y sustancial, figurando entre estas últimas la "omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto" que está reprimida con multa y con presidio menor.

En 1961, Chile contaba con una Ley de Delitos Tributarios, pero nunca se había aplicado porque carecía de personal calificado.

Durante quince meses entre 1962 y 1963 se creó, con la ayuda de un experto en la especialidad, un departamento integrado por cuarenta y nueve hombres adiestrados, quienes hicieron sus prácticas en un muestreo de casos y estuvieron listos para trabajar a toda marcha en julio de 1963.

Del grupo de 49 se enviaron 10 personas a Estados Unidos para estudiar la estructura general, técnicas y métodos operativos del sistema de investigaciones en materia fiscal existente en

ese país. La delegación partió a Estados Unidos en diciembre de 1961 y volvió en marzo de 1962; el resto del personal mientras tanto, trabajó con asesores, trató de organizar y desarrollar el Departamento de Investigaciones y comenzaron sus operaciones con el estudio de posibles casos de defraudación fiscal.

Durante 1961 y julio de 1963 el Director de impuestos de Chile, creó administrativamente dentro del Organismo, un Departamento de Inversiones, oficina operativa que tenía bajo su responsabilidad la búsqueda de zonas de defraudación fiscal, individuación de personas y entidades que debían analizarse, acumulación de pruebas y preparación del caso para acción penal.

Para 1963 el nuevo Estatuto Orgánico preveía la creación de una unidad para la aplicación y ejecución de las leyes impositivas cuya función habría de ser:

- 1.- La investigación de casos de defraudación al fisco.
- 2.- Recomendación e iniciación de acciones judiciales contra los evasores ante los tribunales ordinarios cuando la maniobra do losa fuere pasible de castigo físico.
- 3.- Participación activa del Servicio de Impuestos en evolución de las acciones penales que fueren iniciadas por ese organismo, o ayuda en la presentación de pruebas cuando la acción fuese comenzada por el Consejo de Defensa del Gobierno a pedi

do del Director del Servicio de Impuestos.

La creación en Chile de un Departamento de Delitos Tributarios operativo y eficiente, fue una de las causas del sorprendente aumento en su recaudación de impuestos.

El objetivo de una oficina de este tipo, no era en sí mismo cumplir y hacer cumplir la legislación legal, o procesar a los contribuyentes que cometen defraudaciones impositivas, sino crear una imagen de cárcel y deshonra para quienes evaden constantemente la parte justa y leal que les corresponde en la carga fiscal; su función depende de una publicidad inteligente y presentada con habilidad.

Al igual que en la fiscalización de declaración de impuestos los casos de defraudación fiscal deben seleccionarse con cuidado por grupos geográficos industriales y económicos.

La técnica investigativa de verificar cuentas y facturas, así como otros elementos de prueba, disemina por sí sola noticias de una investigación de defraudación. 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 cárcel, casos en que la defraudación fiscal debe castigarse con penas de reclusión.

Para 1972 la campaña de encarcelamiento seguía y así para 1978 se habían encarcelado a menos de 5 contribuyentes y más de 100 habían pasado por algún tipo de arresto preventivo, el efecto fue mucho mayor que en los Estados Unidos a causa de que se rompió con la creencia pública de que en Sudamérica no se podía encarcelar a la gente por evasión fiscal.

El Sistema Fiscal Chileno, por la efectividad que ha demostrado en la represión de conductas defraudatorias y en general por su estructura, ha sido tomado como un modelo de ejemplo a seguir por otros países Latinoamericanos.

España: Existen grandes avances en el ámbito penal fiscal, respecto de las declaraciones por las que tuvieron la obligación de pagar impuesto que son presentadas fuera de plazo, sin requerimiento previo de la autoridad hacendaria, el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (Ley de 1991) del Impuesto Sobre la Renta de personas físicas, señala que se aplicará un recargo único, si la demora no es superior a tres meses será del 10% y si transcurren los tres meses o más será del 50%, con exclusión de sanciones de intereses de demora. La declaración que no se presente, ni se solicite aplazamiento o fraccionamiento y por requerimiento el contribuyente la entere se aplicará un recargo único del 100%, más las sanciones e intereses de demora.

Pero cuando este tipo de infracción se cometen en forma reiterada, se convierten en delitos, los cuales se encuentran regulados en el Código Penal Español de los artículos 349 a 350 bis, denominado de Delitos Contra la Hacienda Pública.

La introducción de esta figura delictiva al Código Penal no altera la influencia del ordenamiento tributario de lo que se deriva una triple clasificación de las infracciones en: a) simples infracciones, b) infracciones de omisión y c) infracciones a las que se agravan las circunstancias.

La persecución del delito fiscal pone la firma de actuaciones administrativas, luego de recaído el acuerdo o solución del Tribunal Económico Administrativo Central, no hay necesidad de agotar la vía administrativa para proceder penalmente, por el contrario, la regla es que si de los indicios del delito se conocen antes de que exista el acto administrativo, éste ya no llegará a producirse hasta que se substancie la cuestión penal, es decir, también puede iniciar el proceso administrativo, pero hasta que se substancie la cuestión penal. Así de cierta forma se suprime la doble sanción, la penal y la administrativa.

La legislación española señala que la facultad de perseguir los delitos fiscales, compete al Ministerio Público y la de-

nuncia puede ser hecha por cualquier ciudadano, haya o no sido ofendido por el delito, pero también puede iniciarse por querrela de la Hacienda Pública, o bien, por conocimiento del juez sobre los hechos, ya sea por él mismo o por notificación de la Hacienda Pública.

Estados Unidos: el ilícito tributario es reprimido con severidad, acumulándose en los cargos graves la pena corporal y la sanción pecuniaria.

El Departamento del Tesoro enfrenta constantemente el problema de la defraudación fiscal, sobre el que tiene amplia experiencia. En el Internal Revenue Code (Código Interior de la Renta Pública) de 1954 actualizado en junio de 1986, título 26, capítulo 75 (secciones 7201 a 7344) trata la materia de los ilícitos tributarios y se titula "delitos y otras infracciones y comiso", que incluye el delito mayor (felony) y el delito menor (misdemeanor), incluyendo la defraudación y la falsa declaración, así como también la omisión de pago, y que sanciona con prisión que puede llegar a cinco años y multa variable.

La legislación en materia de fraude al fisco de Estados Unidos, ha servido como medio para controlar actividades ilícitas. De manera general, el fraude al fisco tiene una doble penalidad:

penas civiles y sanciones propiamente dichas, entendidas estas últimas como sanciones impuestas por autoridad judicial privativas de la libertad.

El Código Interior de la Renta Pública en la sección 7203 señala: La omisión intencional de pagar una declaración. Proporcionar Información o Pago de Impuestos. Toda persona que esté obligada bajo este título a pagar impuestos provisionales o definitivos como lo ordena este título;, será, además de las otras penas estipuladas por la ley, culpable del delito de (misde meanor) y, si fuese convicto de ello, será multado hasta por \$10,000 o confinamiento a prisión por no más de un año, o ambas, además de los gastos del juicio. La aplicación de multas y penas deben ser ejecutadas mediante el ejercicio de la acción penal ante un tribunal. El Departamento de Justicia ejercita la acción penal únicamente en los casos en que llega a la conclusión de que el causante es culpable y existe razonable probabilidad de obtener un veredicto de culpabilidad.

Francia: En la legislación fiscal francesa hay cerca de centenar de declaraciones ya que la mayor parte de los impuestos directos e indirectos sobre el ingreso, el capital o el gasto se establecen de acuerdo a la técnica declarativa. El alcance jurídico de las declaraciones explican la incitación al

fraude que provoca y así este fraude al fisco es erigido en un verdadero delito sancionado en este sistema por la Ley del 25 de junio de 1920. Dicha ley contenía dos clases de sanciones: una de carácter fiscal y otra de carácter penal y con carácter eminentemente correccional y que en consecuencia dichas sanciones serían aplicadas, cuando se reunieran los elementos constitutivos del delito.

El uso de declaración para el pago de impuestos periódicos en Francia, según la definición de un comisariado del gobierno, radica en la cotización del impuesto.

La omisión de una declaración que tenga por objeto el pago de impuestos constituye el delito de defraudación fiscal. El delito general de fraude fiscal está sancionado por el texto fundamental del artículo 1741 del Código General de Impuestos, y consisten en la sustracción fraudulenta al establecimiento del pago de impuestos, ese delito puede revestir formas diversas y en el inciso a) del mismo señala: " La omisión voluntaria de la declaración en los plazos prescritos".

Todo el que se sustraiga por fraude o por falta de pago total o parcial de los impuestos establecidos por las leyes a favor o en beneficio del Tesoro Público, será castigado con una pena pecuniaria menor de 1000 francos ni mayor de 5000 francos, sin

perjuicio de los derechos de la Tesorería.

Sólo en el caso de reincidencia dentro de un término de 5 años, el delincuente será castigado por prisión no menor de un año ni mayor de cinco y podrá ser privado en todo o en parte durante no menos de cinco años y no mayor de 10 de sus derechos cívicos o civiles.

El ejercicio de la acción penal, se lleva a cabo previa petición de la Administración Competente ante el Tribunal Correccional de cuya competencia el impuesto debe ser pagado. Las autoridades francesas afirman que, en el caso de fraude la represión fiscal es generalmente muy leve, en proporción a las ventajas que el defraudador obtiene del fraude.

Perú: El Código Tributario de Perú, divide el ilícito tributario en infracciones administrativas (artículos 145 a 162) y delitos tributarios (artículo 163 a 181). Son delitos tributarios la defraudación, el contravando, la elaboración y comercios clandestinos de productos gravados y falsificados o fabricación de timbres, papel sellado y otros valores fiscales. Las sanciones por infracciones o delitos se disminuyen en un 50% en caso de presentación espontánea del pago omitido o por la aplicación de la ley más benigna.

Uruguay: El Código Tributario hace el distingo en su parte general entre infracciones tributarias y delitos tributarios, y el criterio legal de la distinción surge en la forma implícita, ya que el primer grupo comprende a los ilícitos que por su relativa gravedad permanecen jurídicamente vinculados al derecho tributario, en consecuencia, su determinación y sanción la ley la confía a la Administración; en el segundo, aquellos que por su especial trascendencia social la ley somete al régimen penal común, organizado por el Código Penal y el de Instrucción Criminal, estableciendo en este segundo grupo a la defraudación fiscal.

Venezuela: El Código Tributario de Venezuela (sancionado en agosto de 1982) en el título III -artículo 70 y siguientes- trata las infracciones dolosas y culposas. Entre las primeras la más grave es la defraudación, que está reprimida con multa pecuniaria y diversas sanciones administrativas.

De tal manera, que se puede observar que la figura contenida en el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación creada en 1991, ya existía con anterioridad en otros países así en Francia ya se encontraba sancionada desde 1920, en Estados Unidos de Norte América desde 1954, en Chile desde 1961, en Alemania desde 1976 y en Argentina desde 1983, aunque con diversas sanciones esta figura apareció casi idéntica al delito de defraudación fiscal equiparado en nuestro país.

Las sanciones que se aplican a esta figura son distintas dependiendo del país, específicamente en Alemania, Brasil y Chile se opta por castigar esta conducta con la sanción penal, es decir, con pena privativa de la libertad; en Costa Rica y Venezuela se aplica únicamente multa mientras que en Estados Unidos de Norte América se establece que se pueden aplicar multa o prisión, e incluso ambas a juicio del juzgador. En Argentina, España y Francia se opta por primero proceder administrativamente (aplicación de multa) y sólo en caso de reincidencia aplicar la sanción penal (pena corporal), pero en el caso de Francia además de las sanciones anteriores, se aplica la suspensión de los derechos civiles del contribuyente que incurrió en este delito y esta suspensión va de 5 a 10 años.

CAPITULO 3

SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES LEGALES RESPECTO DE LA
DEFRAUDACION EQUIPARADA DEL ARTICULO 109. FRACCCION V
DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

- 3.1. REGLAMENTACION JURIDICA.
- 3.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN AL DELITO.
- 3.3. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD.
- 3.4. COMPROBACION DE LOS ELEMENTOS DEL TIPO Y LA PROBABLE
RESPONSABILIDAD.
- 3.5. SOBRESEIMIENTO Y PRESCRIPCION DEL DELITO.
- 3.6. SANCIONES APLICABLES.
- 3.7. SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES LEGALES.

3.1. REGLAMENTACION JURIDICA.

El artículo 73, fracción XXI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala la facultad del Congreso de la Unión para definir los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse. Con apoyo en esta facultad, en el título IV del Código Fiscal de la Federación se describen las conductas ilegales que constituyen "Infracciones y Delitos", así como las penas aplicables a éstos. En el capítulo II del título antes mencionado, "De los Delitos Fiscales" se establecen los delitos fiscales entre los que se encuentra el delito de Defraudación Fiscal Equiparado del 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, así como las normas de carácter general para la aplicación de sanciones a los mismos. En el artículo 92 del Código antes mencionado, se establece que para proceder penalmente por el delito fiscal en estudio, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, es precisamente en este punto donde la reglamentación jurídica juega un papel importante.

De forma general, se entiende por reglamento "al conjunto ordenado de reglas y conceptos que por autoridad competente se da para la ejecución de una ley o para el régimen interior de una dependencia". (31)

31. Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. México, Ed. Porrúa S.A., 1994. p. 198.

Así encontramos diversos reglamentos de los órganos del Estado, que regulan la actividad interna de esas entidades y de los elementos que lo integran. Estos reglamentos van a ser básicos, para la determinación de la Unidad Administrativa o Dirección en quien delega la facultad de presentar la querrela la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su artículo 4 señala la facultad delegatoria del Secretario de Hacienda y Crédito Público; y en el artículo 10 fracciones XXVI y XXVIII otorga facultades al Procurador Fiscal de la Federación, para ejercer en materia de Infracciones y Delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría de Hacienda en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, así como la facultad de presentar querellas para que se inicie el procedimiento penal en este delito, así como otorgar el perdón.

En el artículo 81, fracciones I y II del reglamento antes citado y el 84, mencionan la competencia de la Subprocuraduría Figcal Federal de Investigaciones y de una de sus Direcciones, la "Dirección de Investigaciones", para investigar la posible comisión de hechos que puedan ser constitutivos de delitos, formar los expedientes y formular la querrela por los presuntos hechos delictivos y presentarla ante la Procuraduría General de la República.

En el Reglamento Interior del Sistema de Administración Tributario (publicado el 30 de junio de 1997) se señala en su artículo 12, fracción XIV, la obligación de las Unidades Administrativas de este organismo de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación, de los hechos que tengan conocimiento y que puedan ser constitutivos de delitos fiscales y en su artículo 29 señala la obligación de la Administración General de Recaudación y la Administración Especial de Recaudación de proporcionar información a las autoridades y Unidades Administrativas, la información que los contribuyentes presenten en su declaración del ejercicio correspondiente o anteriores, para efectos de verificar la comisión de un delito fiscal.

En consecuencia, la reglamentación jurídica es de gran importancia en el delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, ya que por medio de éstos se le va a dar competencia a las diversas dependencias y Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la investigación y presentación de la querrela por presuntos hechos delictivos, sin la cual el Ministerio Público de la Federación no puede iniciar de oficio la averiguación previa por la comisión del delito de defraudación fiscal antes citado.

3.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN AL DELITO.

Los principios que rigen al delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación son comunes a los principios que rigen el derecho penal, pero algunos de éstos con ciertas particularidades propias del mismo. Sobre la aplicación de los principios del Derecho Penal común, en los delitos fiscales, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido lo siguiente:

"PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL. SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Título Cuarto, Capítulo Segundo del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que se establece la supletoriedad del Código Federal Penal, en lo no previsto en éste Título en relación con los delitos fiscales, no es *menos* cierto que los principios generales del Derecho Penal si tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas al igual que en el de los delitos fiscales...". Revisión 666/78. 15 de enero de 1981, por unanimidad de 7 votos. Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Secretaria: Lic. Luz Cueto Martínez. Hoja informativa del Tribunal Fiscal de la Federación. Sala Superior, enero de 1981. Pág.20.

Los principios generales que rigen a este delito son:

1.-Principio de irretroactividad. Significa que en ningún caso puede castigarse la defraudación fiscal, aplicando una sanción que se encuentra en una ley anterior a la vigente, al momento de la comisión de éste; salvo que favorezca al contribuyente.

2.-Principio de legalidad. Contenido en el artículo 14 constitucional, exige que la hipótesis delictuosa así como las sanciones que le corresponden, deben estar establecidas en una ley tanto formal como materialmente, es decir, que tenga su origen en el Poder Legislativo como lo es el Código Fiscal de la Federación que emana de éste y sea una norma que cree situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales y debe ser establecido con anterioridad al hecho. Dentro de éste principio se encuentran los siguientes:

"Nullum crimen, nulla poena sine lege", que significa que no puede existir el delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V de éste Código, ni su correspondiente pena si no existe una ley que lo establezca expresamente.

"Nulla poena sine lege", es decir, que no existe pena o sanción sin una ley que lo establezca, ya que si el delito de defraudación fiscal equiparado en estudio no tuviera una sanción establecida en el Código Fiscal (ley), no podría imponerse pena alguna.

3.-Principio de aplicación estricta, esto en base al artículo 14 constitucional párrafo tercero y el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, señalan que las disposiciones fiscales que fijan delitos y sus sanciones son de aplicación estricta, por lo que en juicios de éste tipo se prohíbe la analogía para imponer la pena o sanción al delito fiscal.

4.-Principio de Audiencia. Debido a que al configurarse el delito de defraudación fiscal equiparado, se da la consignación a la autoridad judicial para la imposición de la sanción, dentro del procedimiento penal se da una etapa de audiencia de vista, en donde el individuo es escuchado en juicio.

5.-"Nulla poena sine iudicio". Es decir, que no puede aplicarse pena alguna por la comisión del delito fiscal, sino mediante juicio seguido ante las autoridades judiciales, de lo contrario la pena no es válida (artículo 14 párrafo segundo de la Constitución).

6.-Principio de culpabilidad. Debido a que por medio de este delito se viola el deber fundamental de pagar una contribución en tiempo, en forma total tiene que ser un delito cometido voluntariamente en el más riguroso de los sentidos, se origina por dolo evidentemente, por lo que existe la culpabilidad por parte del contribuyente, por lo que cabe mencionar el principio "No

hay punibilidad sin culpabilidad", el individuo necesita ser culpable para que su conducta sea punible.

7.-Principio de ejecutividad de la ley. "Las leyes han sido creadas para ser cumplidas y no para ser violadas", lo que significa el cumplimiento coactivo de las obligaciones fiscales, además lo que justifica los instrumentos necesarios de coacción para que los Organos Estatales pueden obligar a los particulares al acatamiento de las disposiciones fiscales si no lo hacen en forma voluntaria. Lo que se traduce que al incurrir en el tipo del delito fiscal de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal, el Estado a través del poder judicial impondrá la sanción al incumplimiento de esa obligación fiscal.

8.-Principio de fundamentación y motivación. Contenido en el artículo 16 párrafo primero de la Constitución; la imposición de sanciones o el ejercicio de la acción penal por medio de la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe estar fundada y motivada, así como la causa del procedimiento. El motivo lo encontramos en la omisión de pago de impuestos y el fundamento lo encontramos en la obligación del pago de impuestos por medio de la declaración del ejercicio previamente establecida en la ley fiscal, esto es en el Código Fiscal de la Federación y en diversas leyes fiscales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto al Activo, etc..

9.-Principio de "non bis in idem". Contenido en el artículo 23 Constitucional, establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. A consecuencia de éste, surge una controversia derivada que las normas tributarias, en especial el Código Fiscal de la Federación establecen que una misma omisión constituye a la vez delitos e infracciones fiscales, como sucede con el delito en estudio, ya que la omisión del pago de contribuciones por falta de presentación de la declaración del ejercicio, está contemplada como una infracción en el artículo 81 fracción I del Código Fiscal de la Federación y como delito en el artículo 109 fracción V, por lo que al respecto los doctrinarios han argumentado que existe violación al principio de non bis in idem. Por lo que existen dos corrientes al respecto y estas son:

A) La primera de ellas sostiene que existe una violación al principio constitucional de "non bis in idem", Margarita Lomelí Cerezo se pronuncia por la inconstitucionalidad de esta duplicidad de configuración de un mismo hecho, a la vez como infracción administrativa y como delito fiscal, con el corolario de los dos procesos y las dos sanciones; sostiene que una omisión no puede ser al mismo tiempo delito e infracción administrativa, ya que por el mismo hecho se llevan dos procedimientos y contradice arbitrariamente la disposición constitucional.

Servando J. Garza considera que se viola el artículo 23

constitucional, debido a que por el mismo delito existe una dualidad de procedimientos, el administrativo y el judicial, por lo que:

a) Hay una duplicidad de juicios.

b) Identica naturaleza de juicios.

c) Identidad de las partes.

d) Identidad de los delitos, por lo que se consagra una dualidad procesal con multiplicidad de sanciones, contraria al precepto constitucional.

Además afirma que no existe una diferencia esencial entre delito y la infracción administrativa, sólo de grado y de localización, y que la infracción es un delito menor por lo que en realidad se juzga dos veces por el mismo delito.

B) La segunda corriente afirma que no existe violación constitucional. Manuel Rivera Silva afirma que un sólo acto puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de su observación, siendo así posible la ocurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo), estos son aspectos plenamente diferentes, el aspecto penal no invade ni influye en la estimación jurídica que por otro lado las autoridades fiscales hagan por el aspecto administrativo, ya que el artículo 23 constitucional que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no

ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto u omisión y la otra por la infracción administrativa, que concurrentemente con el delito se pueden presentar; además la sentencia penal sobre lo que establece la verdad legal, es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena, y la resolución administrativa que no considera ninguno de estos puntos, puede dictarse sin ningún agravio de la verdad establecida. (32)

Miguel Angel García Domínguez señala que cuando un delito fiscal sea simultáneamente una infracción fiscal, la imposición de sanciones coincidentes, pero diversas, no indica el ejercicio de dos acciones idénticas; ciertamente hay identidad de causa ya que la misma conducta origina dos acciones, pero no son las mismas partes, ya que una acción la ejercita el representante social, es decir, el Ministerio Público, y otra el representante de la víctima, esto es, el órgano competente de la administración fiscal; tampoco es el mismo objeto, ya que no se plantea la misma pretensión, pues la acción penal se ejercita para que se condene al delincuente a una pena privativa de la libertad, en cambio la acción administrativa se ejercita para que el infractor se le impongan sanciones pecuniarias, multa, reparación del daño, entre otras. (33)

-
32. De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18ª. ed., México, Ed. Porrúa S.A., 1994. pp. 880 y 881.
33. Cfr. García Domínguez. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal. México. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982. p.396.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales, son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas y que en cada caso existen inculpados por responsabilidad de distinto género, una de carácter penal y otra de orden meramente administrativo.

En consecuencia, por el doble enfoque que la doctrina le da a éste delito fiscal, por lo que se encuentran opiniones encontradas entre éstos, respecto al delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V, se da una situación consistente en que por una omisión se derivan diferentes consecuencias jurídicas, una administrativa y otra de carácter penal; por lo que en realidad no existe violación al principio constitucional del artículo 23 constitucional.

Los principios que rigen a este delito exclusivamente fiscales son:

1.- Principio de capacidad contributiva: Conforme al cual, quienes están en mejor situación económica deben contribuir a la realización de los gastos públicos con una porción mayor de sus recursos, por lo que el contribuyente al obtener un beneficio indebido y la capacidad contributiva del mismo.

2.- "El fisco no debe ser defraudado, por lo que el sistem

ma represivo tiene una mira, la incolumidad económica del fisco". Lo que significa que los contribuyentes no deben defraudar al fisco, por lo que el fisco federal tipifica la conducta defraudatoria y la sanciona penalmente, para evitar que los demás contribuyentes incurran en ésta y causen un daño económico al fisco federal.

En síntesis, éste delito fiscal tienen un indiscutible carácter penal, de ahí que esten gobernadas, en lo no previsto por sus disposiciones especiales, por los principios generales del Derecho Penal que tienen respecto a éste una aplicación subsidiaria, los Principios Generales del Derecho Penal constituyen el fondo que rellena los vacíos que ofrecen las normas especiales. Además de la aplicación de principios propios del derecho fiscal.

3.3. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD.

Los requisitos de procedibilidad son las formas a través de las cuales la autoridad persecutora de los delitos toma conocimiento de éste y que son necesarios satisfacer para que se inicie el procedimiento. En el delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación el requisito de procedibilidad es la querrela, esto significa que para poder someter a proceso a una persona por la comisión de

ésto, debe estar precedida su consignación penal por la querrela presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación).

Hasta 1931 existió acción pública para que la autoridad investigadora, es decir el Ministerio Público, pudiera conocer de la comisión de un delito fiscal y estuviera así en condiciones de iniciar la averiguación previa de oficio, después de esta fecha, se le otorga este derecho exclusivamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, de ser un delito perseguible de oficio pasa a un delito perseguible a petición de parte o de querrela.

En este sentido, la querrela se concepta como la facultad que pertenece a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la comisión del delito, para hacer del conocimiento de las autoridades competentes, los hechos o situaciones que a su juicio puedan ser constitutivas de un delito penalmente sancionables, con el deseo o proposito manifiesto de que se persiga al autor del delito.

En la querrela que presente la Secretaría de Hacienda hara la cuantificación de los impuestos omitidos por la falta de presentación de la declaración del ejercicio, los recargos hasta la fecha de presentación de la misma por medio de un dictámen contable, esto debido a que se trata de un delito no grave, lo que

significa que puede alcanzar su libertad provisional bajo caución. Dicha cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal a efecto de que se fije el monto de la caución para obtener la libertad provisional del contribuyente indiciado que haya incurrido en la conducta delictiva (artículo 92, párrafo 4, del Código Fiscal de la Federación).

Se ha considerado que en este sentido, la querrela es necesario que se presente la Secretaría de Hacienda, en virtud de que el contenido del delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal es de carácter económico, y por consiguiente, el contribuyente presunto responsable de la comisión de este delito fiscal no cumplió con sus obligaciones ante el fisco, será entonces a éste a quien le asista el derecho de presentar una querrela penal en contra de esa persona, o bien, dejar de hacerlo.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31 señala los asuntos de competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en sus fracciones XI, XIII y XXV se establece que:

XI.-"Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamiento federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales".

XIII.-"Representar el interés de la Federación en controversias fiscales", y

XXV.-"Las demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos".

En consecuencia, la Secretaría de Hacienda como encargada de cobrar los impuestos, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, como representante de la Federación y en virtud de las atribuciones que le otorga el Código Fiscal en su artículo 92, fracción I se le da a ésta la facultad de presentar la querrela por la comisión del delito de defraudación fiscal equi-parado en análisis.

La representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el trámite y resolución de asuntos de su competencia, corresponde originariamente al Secretario de Hacienda, pero para el despacho de los asuntos y por el cúmulo tan grande de los mismos, delega facultades en los diversos servidores públicos de las Unidades Administrativas de la propia Secretaría (artículo 4 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal).

El Secretario delega la facultad de presentar la querrela en el Procurador Fiscal y el artículo 10 del reglamento de dicha Secretaría, señala que compete al Procurador Fiscal:

XXVI.-"Ejercer en materia de infracciones y delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra Unidad Administrativa de la Secretaría".

XXVIII.-"Denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público los hechos que puedan ser constitutivos de delitos de los Servidores Públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso dando intervención a la Unidad de la Contraloría Interna y a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo; así como querrellarse ante el Ministerio Público competente de hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y cuando proceda otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales".

En los términos de los preceptos reglamentarios antes citados, el Procurador Fiscal de la Federación es el funcionario que ejerce en relación con este delito fiscal, en forma exclusiva, la facultad de presentar querellas así como de otorgar el perdón, pero desde el nacimiento de este delito en 1991, por política la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en especial la Procuraduría Fiscal de la Federación no ha otorgado perdón por éste, ya que de lo contrario señalan funcionarios de la Dirección de In-

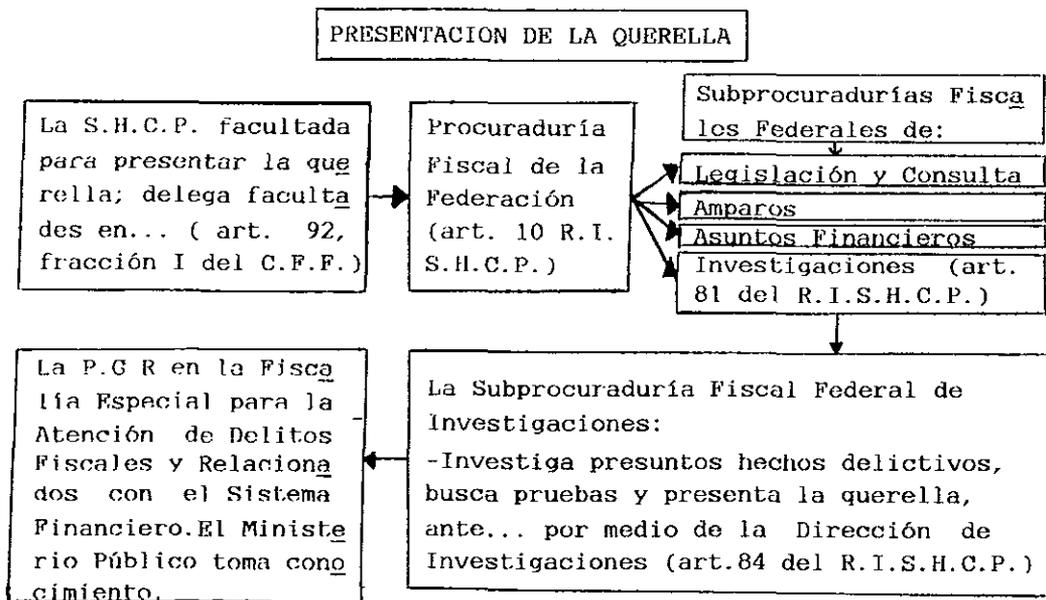
investigaciones de la Procuraduría Fiscal- si otorgaran el perdón a un contribuyente, tendrían que otorgarlo a los demás, por lo que la sanción a éste delito perdería su carácter ejemplificativo.

La Procuraduría Fiscal de la Federación es un órgano jurídico de la Administración, que representa fundamentalmente los intereses del fisco federal. Dicha Procuraduría cuenta con cuatro subprocuradurías y éstas son:

- 1.-Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta.
- 2.-Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos.
- 3.-Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros.
- 4.-Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.

Siendo precisamente la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, la encargada de investigar la comisión de delitos fiscales en que incurran tanto servidores de la propia Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que se cometan en perjuicio de la misma (artículo 81, fracción II del R.I.S.H.C.P.), así como de formular las querellas correspondientes por delitos fiscales cometidos por los contribuyentes en general o solicitar el sobreseimiento de los procesos penales en términos de la ley (artículo 81, fracción II del R.I.S.H.C.P.), además de formular las querellas que deban hacerse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida.

Para reafirmarla atribución monopólica de presentar la que rella en favor de la Procuraduría Fiscal de la Federación, se da en exclusiva a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y a una de sus Direcciones, "La Dirección de Investigaciones", la facultad de investigar los hechos delictivos relativos a la competencia de la Procuraduría Fiscal, a fin de aportar los elementos de prueba del delito y acreditar la presunta responsabilidad, así como integrar los expedientes relativos (artículo 84 del R.I.S.H.C.P.), a fin de que si se cuentan con los elementos de prueba necesarios y lleguen a la convicción de la posible existencia del delito fiscal del 109, fracción V del C.F.F., procedan a presentar la que rella ante la Procuraduría General de la República en la Fiscalía Especial para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero a efecto de que el Ministerio Público tome conocimiento de los hechos delictuosos.



En consecuencia, si no existe la presentación de la querella correspondiente por parte de la Secretaría de Hacienda, no podrá proceder el Ministerio Público a la investigación del delito fiscal en estudio (artículo 113 fracción I del Código Federal de Procedimientos Penales). En caso de que el Ministerio Público Federal tenga conocimiento por sí o por conducto de sus auxiliares, de la posible comisión del delito cuya persecución depende de la querella, que debe ser formulada por la autoridad fiscal, lo comunicará a ésta a fin de que resuelva con el debido conocimiento de los hechos y la Autoridad Hacendaria le hará saber al Ministerio Público la determinación que adopten en relación a la presentación de la querella (artículo 8, fracción I, párrafo octavo de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República); lo que no obliga en ninguna manera a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a presentar dicha querella.

Algunos doctrinarios (entre ellos Arturo Millán González) afirman que en este delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del C.F.F., la Dirección de Investigaciones sólo presenta querella ante la Procuraduría General de la República por cantidades superiores a los diez mil pesos, respecto a lo cual, dicha Dirección señala que no tienen un monto determinado para tomar la decisión de presentar la querella, porque aunque la cantidad fuese menor a la anteriormente señalada, dicha Dirección puede presentar el requisito de procedibilidad. Sin embargo, seña

lo que existen casos en los que el monto de lo defraudado es mínimo (en relación a los fraudes millonarios que manejan) y por economía procesal se opta por requerir al contribuyente por la vía administrativa para que cumpla con sus obligaciones y si no lo hiciere, no se presenta querrela ante la Procuraduría, porque le saldría más caro los gastos de las diligencias, abogados, contadores, etc., que el adeudo mismo. Además la Dirección de Investigaciones, señala que este delito no es tan común como en un principio, ya que de las querrelas que presentan por Defraudación Fiscal ante la Fiscalía Especial de Delitos Patrimoniales, Fiscales y de Banca, sólo el 10% corresponden a la comisión de éste delito.

Las formas por medio de las cuales se da cuenta la Dirección de Investigaciones de la posible comisión del delito de delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V, son:

1.-A través de las autoridades realizadas por los diferentes órganos de comprobación de la Secretaría de Hacienda como son:

La Dirección General de Fiscalización.

La Administración Regional de Auditoría Fiscal.

La Administración Local de Auditoría Fiscal.

La Administración General de Auditoría Fiscal.

2.-A través de los mismos contribuyentes que se presentan a denunciar el hecho delictivo a las oficinas de la Secretaría de

Hacienda, o documentos otorgados por un tercero. Puede ser que los particulares no tengan el interés jurídico en el asunto, pero cuente con pruebas o documentos que presenten ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que hagan presumir la existencia de un delito fiscal; por lo que una vez recibida la información, se lleva a cabo una auditoría para detectar anomalías y verificar la veracidad de las imputaciones hechas por el particular y si se comprueba la existencia de la defraudación fiscal equiparada del 109, fracción V, del C.F.F. la Autoridad Fiscal procede a través de la Dirección de Investigaciones a formular la querrela en contra del contribuyente que haya incurrido en este tipo fiscal.

3.-A través de las administraciones locales con sus facultades de comprobación (artículo 42, fracción VIII del C.F.F.) y por medio de la administración local jurídica quien tiene la obligación de dar aviso a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la posible comisión del delito.

4.-A través del Sistema de Administración Tributario, que en su reglamento interior establece la obligación de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos que pueden ser constitutivos de este delito fiscal. Así el artículo 12 fracción XIV señala:

"Los titulares del Secretario Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, de la Unidad de Comunicación Social de las Direcciones y Administraciones Generales y de la Coordinación General de Recursos Humanos tienen las siguientes facultades:

XIV Informar a la autoridad competente de los hechos que tengan conocimiento, que puedan constituir infracciones administrativas, delitos fiscales, o delitos de los Servidores Públicos del S.A.T. en el desempeño de sus respectivas funciones".

Asimismo, en su artículo 29 señala la obligación de la Administración General de Recaudación y la Administración Regional de Recaudación, de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los delitos fiscales que tenga conocimiento, y proporcionar información requerida por ésta para la comprobación del mismo.

5.-Otro medio por el que se da cuenta de la comisión del delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del C.F.F., es a través de las llamadas compulsas o información cruzada, esta consistente en que aún cuando el contribuyente no presente declaración del ejercicio por la que debería de pagar sus impuestos por las actividades realizadas, éstos en ocasiones compran productos a otros contribuyentes y sin estar autorizados expiden notas a algunos clientes, y por medio de los contribuyentes que si declaran y pagan impuestos se localizan estas ventas, con

apoyo de las computadoras se dan cuenta que le vendió tal o cual mercancía una empresa y que ésta a su vez le vendió a otro contribuyente, pero éste contribuyente no presentó la declaración del ejercicio por la que debía de pagar impuestos; así se compara la información y puede llegarse a conocer la comisión de este delito fiscal, aunque el contribuyente no este inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no formulará querrela por la comisión de este delito, cuando el contribuyente entere espontáneamente, con sus recargos la contribución omitida (como ya señale con anterioridad, los únicos que se pagan por medio de declaración son los impuestos) o el beneficio indebido antes de:

- 1.-Que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio,
- 2.-Que medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por autoridad fiscal tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales (artículo 92, párrafo último del C.F.F.).

Lo que la Secretaría de Hacienda toma en cuenta para no presentar la querrela es la espontaneidad, que es equivalente a que el sujeto "voluntariamente" entrega el impuesto o beneficio indebido que pretendía lograr con sus recargos, antes de que la autoridad fiscal se de cuenta de la comisión del delito fiscal, es decir, se toma en cuenta la "buena fe" del contribuyente.

Lo que significa en consecuencia, que mientras la Secretaría de Hacienda no se de cuenta de la comisión del delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del C.F.F. ni requiera en cualquier forma que se presuma que la Secretaría sé dio cuenta de los hechos constitutivos del delito, el contribuyente puede cumplir con sus obligaciones fiscales, con lo cual precluye el derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para presentar la querrela.

3.4. COMPROBACION DE LOS ELEMENTOS DEL TIPO Y LA PROBABLE RESPONSABILIDAD.

Los elementos del tipo penal, estan constituidos por el conjunto de elementos objetivos (externos) y subjetivos que constituyen la materia de la figura delictiva descrita por la ley, sin los cuales no existe el delito como tal.

Por lo que, para que se pueda proceder penalmente por cualquier delito y para que el Ministerio Público pueda turnar el asunto al juez competente, es necesario que los elementos del tipo queden comprobados, de lo contrario no habrá delito que perseguir.

Así encontramos elementos generales del tipo de Defraudación Fiscal que invariablemente se van a encontrar en todos los tipos legales de defraudación, como los que señala el artículo

108, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la omisión total o parcialmente del pago de alguna contribución u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, pero en el tipo del 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación encontramos elementos especiales del tipo, que sólo accidentalmente se van a encontrar en la descripción, por que el legislador así lo estimó conveniente para restringir el ámbito de aplicación de la norma fiscal y en este delito se refiere a los medios de comisión (que son las formas o los medios a través de los cuales debe llevarse a cabo la conducta delictiva), esto es, el medio de comisión de la Defraudación Fiscal genérica del artículo 108 del Código Fiscal es el engaño o aprovechamiento del error, en cambio, el medio de comisión del delito de Defraudación Fiscal Equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal es la omisión de la declaración por la cual se realizaría el pago de impuestos del ejercicio por más de doce meses, convirtiéndose este último, en un tipo de formulación cerrada debido a que el tipo señala una sola y exclusiva forma de realizar la conducta delictiva.

El Ministerio Público será el encargado de acreditar los elementos del tipo y la probable responsabilidad del inculpado, como base del ejercicio de la acción penal (artículo 168, párrafo primero, parte primera del Código Federal de Procedimientos Penales).

Aquí se presenta un aspecto interesante, los actos de omisión no dejan vestigios externos, por lo que la omisión deberá ser probada por medios indirectos. En un principio el artículo 168, párrafo final del Código Federal de Procedimientos Penales, señala que los elementos del tipo se acreditarán por cualquier medio probatorio que señale la ley, sin embargo, en el artículo 180, párrafo primero del mismo ordenamiento, señala que éste gozará de la acción más amplia para emplear los medios conducentes según su criterio, aunque no sean de los que menciona la ley, siempre que éstos no sean contrarios a derecho.

Una estrategia muy usual del Ministerio Público y de la Secretaría de Hacienda como coadyuvante de éste, consistirá en requerir al presunto defraudador para que presenten copia de su declaración fiscal y del pago hecho, y de no recibirse estos en el plazo otorgado, se presumirá que la declaración no fue presentada. Dicha presunción será la forma como se comprobarán o acreditarán los elementos del tipo fiscal.

La probable responsabilidad se refiere a una supuesta conducta delictiva, en la que el sujeto tiene la obligación de responder ante la sociedad por ésta, cometida en forma dolosa o culposa, y para resolver sobre la probable responsabilidad del inculgado, la autoridad deberá constatar si no existe acreditada en favor de aquel alguna causa de licitud, que no se haya amparado

por alguna causa de exclusión del delito, además de que obren datos suficientes para acreditar su probable culpabilidad (artículo 3, párrafo penúltimo del Código Federal de Procedimientos Penales).

Consiguientemente en el delito de omisión de declaración y pago de impuestos, la presunta responsabilidad se tendrá por comprobada cuando se tengan pruebas de las que se infiera, deduzca o sospeche, la participación del contribuyente en la comisión del delito.

Para la existencia de la presunta responsabilidad sólo se requiere de indicios de responsabilidad, sin ser imprescindible la prueba plena de la misma, ya que la certeza es materia de la sentencia penal definitiva.

En este delito, serán presuntos responsables todas aquellas personas, de las que el Ministerio Público tenga fundadas sospechas, en base a hechos previamente comprobados, de su participación en este delito tributario. Cuando se trata de personas físicas, es más fácil la detección de los presuntos responsables, sin embargo cuando se trata de personas morales se presentan algunas dificultades para detectarlos, y por lo general recae la responsabilidad en el representante legal o el contador, sin que esto quiera decir que no pueden haber más responsables.

La conducta por la que se querelle la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe estar expresamente prevista en el artículo correspondiente y determinada su sanción con exactitud, de no respetarse lo anterior, el indiciado puede en el caso de haber sido querellado también por otros delitos, con la producción de un sólo resultado, argumentar que no quedan debidamente acreditados los elementos del tipo fiscal y de cualquier otro delito por el que se le indicie y, por ende, no habiéndose demostrado los elementos del tipo del delito, mucho menos puede entrarse al estudio de la probable responsabilidad de los mismos, por lo tanto, deberá absolverse de la comisión del delito fiscal y de algún otro tipo de delito que se le hubiere imputado.

Por lo anterior, es importante que se comprueben debidamente los elementos del tipo y la probable responsabilidad, y para que se cumplan los elementos anteriores del delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, es necesario que se cumplan los requisitos siguientes:

- 1.- Que se cometa este delito por omisión, es decir, la falta de presentación de la declaración a cargo del sujeto obligado a presentarla.
- 2.- Que la omisión en la presentación de esta declaración debe circunscribirse al término de 12 meses, plazo que deberá contarse a partir del día de vencimiento del plazo legal en que

debió haberse cumplido la disposición.

- 3.- La declaración debe referirse a un ejercicio, es decir, debe corresponder al año del calendario de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- 4.- La presentación de la declaración del ejercicio debe ser exigida en forma expresa por la ley.
- 5.- Para que haya una contribución a pagar por medio de la declaración y ésta no se haya efectuado, causando en su favor un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
- 6.- Que no opere una causa de licitud en favor del infractor, y que se cometa en forma dolosa. Este delito por su naturaleza misma, no puede ser cometido de otra forma que no sea dolosamente, ya que con la conducta del contribuyente se presume que éste tiene la intención de delinquir.

En consecuencia al encontrarse tan estrictamente tipificado el delito en estudio, deberá existir la adecuación de todos y cada uno de sus elementos para que se configuren los elementos del tipo y la probable responsabilidad del indiciado, porque al faltar alguno de estos elementos se configurará la atipicidad de la conducta sin que se constituya la existencia del delito.

3.5 SOBRESEIMIENTO Y PRESCRIPCIÓN DEL DELITO.

La prescripción es la pérdida de un derecho por el simple transcurso del tiempo, además de que no exista actividad procedi-

mental. El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación señala que la acción penal de los delitos fiscales perseguibles por que-
rella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre los
que se encuentra el delito de defraudación fiscal equiparado del
, 109, fracción V del mismo código, prescribirá:

a) En tres años contados a partir del día en que dicha
Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y

b) Si no tiene conocimiento, en cinco años que se compu-
tarán a partir de la fecha de la comisión del delito.

La prescripción al operar con respecto a la acción, con-
viene tener presente que ésta hace desaparecer el derecho del Es-
tado para perseguir los delitos, pero no elimina al delito que
queda subsistente con todos sus elementos, pero sin consecuencia
final de la aplicación de la pena misma. El delito no se extingue,
se esfuma en cambio la posibilidad de castigarlo.

Esta prescripción se refiere a la acción penal sustantiva,
que nace con la comisión misma del delito fuera del procedimiento
penal. La acción penal adjetiva y su ejercicio, en consecuencia
corren la misma suerte que la acción penal sustantiva, pero en
ningún momento prescribe la función persecutoria del Estado en
abstracto.

Esta prescripción de la acción penal sustantiva, es independiente al deseo del ofendido que en este caso es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, basta con el simple transcurso del tiempo, 3 o 5 años según sea la hipótesis que se adecue al número antes citado. Pasado el término, el Ministerio Público ya carece de poder para exitar al órgano jurisdiccional, de lo contrario, el juez tiene la facultad para declarar la inoperancia de tales pretenciones del representante social, ya que el derecho-obligación del Ministerio Público para exigir la aplicación de la ley se ha extinguido por prescripción.

El artículo 92, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, establece que los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las fracciones I, II y III de este mismo artículo, entre los que se encuentra el delito que es menester de la investigación, se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando:

a) Los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien,

b) Cuando los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

La petición de sobreseimiento se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiere.

De lo anterior se desprende que, el sobreseimiento del delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del C.F.F. , sólo podrá decretarse a petición de parte, que será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada de hacer la petición ante el Ministerio Público. Dicha petición se presenta no como tal, sino como perdón por parte de la Secretaría.

Si se da el perdón por parte de la Secretaría de Hacienda a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, a petición del contribuyente y una vez que cumplió con los requisitos del artículo 92, párrafo tercero del C.F.F., antes de que el Ministerio Público Federal ejercite acción ante el órgano jurisdiccional, se da el no ejercicio de la acción penal y en consecuencia se da el sobreseimiento del proceso. Sin embargo el Subdirector de la Dirección de Investigaciones, Noe Ríos Gómez, opina que el sobreseimiento se presenta realmente cuando el Ministerio Público ya ejerció acción penal y durante el ejercicio se otorga el perdón, siempre que sea antes de que el Ministerio Público formule conclusiones, por lo que se da el sobreseimiento del proceso.

La situación anterior no termina con la acción punitiva del Estado, ya que de ser necesario, se puede proceder con una consulta nuevamente, se proceda al ejercicio de la acción penal y se le castigue al infractor por el delito cometido.

Cabe mencionar, que el perdón puede darse también como una forma de evitar de que se apliquen las sanciones una vez dictada la sentencia, más no se trata de un perdón que signifique el sobreseimiento. La Secretaría de Hacienda es muy cuidadosa al escoger los casos por los que va a presentar la querrela, ya que por política no acostumbra pedir al Ministerio Público el sobreseimiento, desde que surgió esta figura delictiva solamente ha pedido al Ministerio Público Federal que sobresca el delito en una ocasión y fue de forma excepcional. Este caso se dio en Tamaulipas a través del perdón a un contribuyente de elevada edad que cumplió con los requisitos del artículo 92 al cubrir de inmediato lo evadido, las sanciones y los recargos, por las circunstancias tan especiales del caso la Procuraduría Fiscal de la Federación hizo la petición de sobreseimiento. Al salir de prisión este contribuyente fue recibido como todo un héroe, razón por la cual, la Secretaría ha obtado por estudiar bien los casos en contra de quien se va a proceder, para no tener después que otorgar el sobreseimiento.

3.6. SANCIONES APLICABLES.

En el Estado moderno, por el gran desarrollo de la actividad de la Administración que demandan los crecientes requerimientos socio-económicos de la población, no pueden prescindir de los medios jurídicos suficientes para satisfacer su necesidad urgente de recursos económicos. Es necesario que el fisco posea una congruente amplitud de instrumentos jurídicos ágiles y expeditos que le permitan obtener con rapidez y eficacia, los medios suficientes para cubrir los gastos públicos.

La violación o incumplimiento de las normas fiscales determinan que el Estado aplique al infractor una sanción, la cual, se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por la norma a cargo de contribuyente. La sanción penal que corresponde a quien resulte condenado por el delito de omisión de declaración y pago de impuestos del ejercicio por más de doce meses, depende del monto de lo defraudado y se aplica la misma penalidad de la Defraudación Fiscal genérica del 108 del Código Fiscal, debiéndose comprobar previamente los elementos del tipo y la probable responsabilidad. Así este delito se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años de prisión, cuando el mon

to de lo defraudado no exceda de 500,000.00 pesos.

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

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

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión" (artículo 108, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación).

Con frecuencia en los delitos que atacan al patrimonio del fisco, y aún más en los delitos de omisión, como lo es el delito que nos compete, por infinidad de razones (falta de auditorías, peritajes controvertidos, falta de vestigios o sistemas contables del contribuyente donde se pudieran localizar cantidades, etc.), no se puede cuantificar el daño; sin embargo, como el delito está acreditado, se estima de justicia y para evitar que el delito quede impune, el imponer una sanción que no puede regirse por los montos que se toman en consideración para fijar las penas, pero aún así se castigue el infractor de las normas fiscales.

Sin embargo, la conducta de omisión de la declaración del ejercicio que exigen las leyes fiscales con la consecuente omisión de impuestos es también tipificada como una infracción en el

artículo 81, fracción I del Código Fiscal de la Federación al señalar: Son infracciones relacionadas con las obligaciones de pago de las contribuciones, así como de presentación de las declaraciones... No presentar las declaraciones que exijan las leyes fiscales... así de esta forma la conducta tipificada como delito es al mismo tiempo una infracción. La sanción correspondiente a esta infracción, está contenida en el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, inciso a señala una multa de 445 pesos a 5,557 pesos tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas.

Tenemos dos sanciones producto de una misma conducta:

- 1.- Una sanción privativa de la libertad, como medida disciplinaria y ejemplificativa para poner vallas y evitar la defraudación fiscal.
- 2.- Una sanción económica, que es una sanción penal, aunque se considera como una simple indemnización al fisco, por el daño causado por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, considera que se trata de una verdadera sanción.

Con lo anterior, encontramos una conducta de sanciones mixtas o ambivalentes, ya que puede traer aparejada simultáneamente una sanción administrativa (económica) y una penal (privativa de la libertad), la competencia de la autoridad administrativa y de la autoridad judicial, un proceso administrativo y otro penal.

Lo anterior sin perder de vista que la conducta del tipo del 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación al ser una figura delictiva la sanción que le corresponde como tal, es la pena privativa de la libertad.

En los delitos fiscales el único que puede imponer las sanciones penales es el poder judicial, ya que las penas pecuniarias se reservan a las autoridades administrativas (artículo 94 del Código Fiscal de la Federación).

Ahora bien, atento a lo anterior ¿Qué efecto tiene el que el contribuyente que incurre en el delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal pague el impuesto omitido, sanciones (multa y recargos) en el procedimiento penal?, la respuesta es simple, ninguna. A lo máximo se tomará en cuenta para que el contribuyente obtenga la pena mínima por este delito.

En consecuencia, desde el punto de vista económico el Fisco persigue la utilización de normas provistas de una sanción penal con el propósito de obtener una mayor recaudación e incluso combatir las conductas defraudatorias.

3.7. SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES LEGALES.

Es de gran importancia mencionar que desde su creación el delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación ha resultado una buena medida para el Estado para evitar prácticas defraudatorias, pero no con la eficacia esperada, sin embargo, hay aspectos criticables que desde mi punto de vista deben ser modificados, estos son:

1.- El término contribuciones contenido en el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, por el de "impuestos" debido a que estos son los únicos que se pagan por medio de declaración del ejercicio y mediante ésta se autoaplica la ley, con lo cual se evitarían confusiones (principalmente por parte de los particulares) con las otras contribuciones -Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras, y Derechos- que por lo general se pagan al momento de su causación y por otros medios distintos a ésta. De tal manera que el artículo quedaría de la forma siguiente:

Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración del ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar el impuesto correspondiente.

2.- En lugar de ser un delito de querrela, fuera un delito que se persiguiera mediante denuncia, con lo cual se lograría:

A) Eliminar la discrecionalidad con la que se maneja la presentación de la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que ésta aún sin proponerselo puede propiciar la desigualdad ante la ley, porque en estas condiciones la misma, determinará a su arbitrio cuándo y contra quién querrellarse dejando de hacerlo en algunos casos aún cuando ésta tenga conocimiento de los hechos delictivos.

Es comprensible lo anterior, en los casos de que el monto de lo defraudado es mínimo y por economía procesal no se presenta la querrela; sin embargo, hay casos en los que el monto de lo defraudado es alto y aún así no se presenta ésta. La desigualdad manifiesta en estos casos es susceptible de provocar la corrupción de las autoridades administrativas en quien recae la facultad de presentar la querrela, transformándose así en un delito político, en un estado de derecho, como lo es el nuestro, es peligroso que este delito fiscal se apoye en objetivos políticos y económicos. Con lo anterior, se eliminarían estos inconvenientes.

B) Que cuando el Ministerio Público Federal, por cualquier medio, tenga conocimiento de los hechos que puedan ser constitutivos

del delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal, éste puede iniciar de oficio la investigación y no tan sólo se limite a dar aviso a la Secretaría de Hacienda quien finalmente decide si presenta o no la querrela.

C) Atento a lo anterior, establecer la obligación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de coadyuvar con el Ministerio Público Federal en la investigación y comprobación del delito debido a que ésta cuenta con medios y recursos suficientes en relación a la información a que ésta posee.

3.- Al ser un delito de denuncia perseguible de oficio por el Ministerio Público, éste deberá exigir al denunciante informes verosímiles y fidedignos que posibiliten el inicio de la averiguación previa; además de existir la posibilidad de aplicar las penas por falsas denuncias, para así evitar que personas poco escrupulosas y sin ningún fundamento presente denuncias en contra de contribuyentes honestos.

4.- Eliminar la facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda para que pida el sobreseimiento del proceso ante el Ministerio Público, de tal forma que, una vez que el contribuyente que incurrió en el delito de defraudación fiscal equiparado - en estudio pague los impuestos omitidos, sanciones y recargos o garantice éstos a satisfacción de la propia Secretaría, se otor-

que obligatoriamente el sobreseimiento del proceso, y en caso de encontrarse en prisión, no tiene sentido retenerlo en ésta. Con lo cual se evitaría la sobrepoblación penitenciaria, además cabe recordar que trata de un delito no grave y es un delincuente que no presenta un grave peligro para la sociedad como lo sería un violador o un homicida.

5.- En relación al punto anterior, una vez otorgado el sobreseimiento por este delito y el contribuyente cae en la reincidencia, propongo que entonces ya no procediera el sobreseimiento aunque pagara los impuestos omitidos, sanciones, recargos o los garantizara, y se siga adelante con el proceso penal, pero además: se le condenará como si se tratara de una defraudación fiscal calificada, por lo que la pena correspondiente aumentaría en una mitad; además de que por vía administrativa se le obligara a pagar el doble de los impuestos omitidos.

Considero de gran importancia mencionar otras sugerencias de carácter general, como medio de prevención de esta conducta defraudatoria, como las siguientes:

-- Elevar la cultura fiscal de la mayoría de las personas, no con la intimidación y ejemplificación de sanciones, sino mediante la inclusión de estos temas en los programas de estudios de los mexicanos en los diferentes niveles de educación, para que

así se comprenda la importancia del pago de impuestos y cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- Expedir leyes fiscales que fijen una menor carga de impuestos, para que siendo moderada ésta, no constituya una tentación para los contribuyentes y los inciten a la práctica de estas conductas defraudatorias.

- Que se expidan leyes tributarias, lo menos complicadas posible y con un lenguaje fácil de entender para que los contribuyentes las comprendan, además de dar una mejor preparación a los funcionarios de los módulos de orientación fiscal, para que de esta forma el esfuerzo y los gastos administrativos que hacen los contribuyentes sean mínimos y de esta manera hacer menos pesada la labor del pago de impuestos.

- La creación de un Cuerpo Consultivo que auxiliara a la Dirección de Investigaciones, cuya función sería la búsqueda de personas y zonas donde se cometa el delito de defraudación fiscal y reuniera las pruebas necesarias para el ejercicio de la acción penal, con lo cual se lograría una mayor recudación de ingresos al mismo tiempo que se lograría evitar la corrupción de los auditores fiscales que en muchas ocasiones a cambio de dinero o dadas guardan silencio y el contribuyente es extorcionado. Este cuerpo consultivo contaría con personal altamente calificado y sueldos competitivos se lograría evitar la evasión, corrupción de auditores y se lograría una mayor recaudación fiscal.

En síntesis, el delito de defraudación fiscal equiparado del 109, fracción V del Código Fiscal, es un delito interesante y complejo en muchos de sus aspectos, pero que de manera general no ha resultado ineficiente para reprimir prácticas de este tipo, evitando la evasión fiscal. Sin embargo, hay aspectos sobre todo discretionales que deben cambiar, aspectos que no sólo rigen a este delito sino a todos los delitos fiscales en general, pero en éste en especial, por ser un delito de omisión tanto de declaración del ejercicio como del pago de impuestos se dificulta su localización y aún más el probar los elementos del tipo y la probable responsabilidad, con estas facultades discretionales, se puede incurrir, por parte de la autoridad administrativa en arbitrariedades en contra del contribuyente y en desigualdades entre éstos; pudiendo darse el caso de la corrupción de estas autoridades.

CONCLUSIONES

Primera.- El delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación consiste en la omisión de la declaración del ejercicio que exigen las leyes fiscales, dejando de pagar los impuestos correspondientes.

Segunda.- La conducta descrita en el artículo en estudio, nace como una figura netamente delictiva a diferencia de la Defraudación Fiscal genérica que aparece en un principio como una contravención (Ley de Aduanas de 1891) y es hasta 1947 que adquiere el carácter delictivo.

Tercera.- El delito en estudio, se trata de un delito de defraudación fiscal, esto debido a que cuenta con las características de la omisión de una contribución y un beneficio indebido en favor del contribuyente con perjuicio del fisco federal.

Cuarta.- La diferencia entre el delito de defraudación fiscal genérica del 108 y la defraudación fiscal equiparada del 109, fracción V, es el medio de comisión, ya que en el primero de éstos el medio de comisión es el engaño o el aprovechamiento de errores, en tanto que en el segundo el medio de comisión es la

falta de presentación de la declaración del ejercicio por más de doce meses.

Quinta.- La denominación correcta para la conducta descrita por el artículo 109, fracción V del Código Fiscal, a pesar de las controversias entre los doctrinarios, es delito de defraudación fiscal equiparado.

Sexta.- En cuanto a su naturaleza jurídica, se trata de un ilícito fiscal que por su gravedad cae en el ámbito de los delitos fiscales, como un delito autónomo, doloso, patrimonial y de querrela necesaria, sancionado penalmente con penas privativas de libertad, las cuales sólo pueden ser impuestas por autoridad judicial.

Séptima.- Se trata de un delito eminentemente doloso.

Octava.- Los elementos de este delito son: a) La omisión de presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales; y b) Que por esta omisión se deje de pagar los impuestos correspondientes.

Novena.- En este delito el sujeto activo será la persona física o moral que omita el pago de impuestos por medio de declaración del ejercicio y el sujeto pasivo será el Fisco Federal, re

presentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Décima.- La declaración del ejercicio es el acto por el cual, el contribuyente manifiesta a la Autoridad Fiscal la producción de un hecho generador del impuesto, mediante datos y elementos para su determinación el cual debe realizarse anualmente.

Decimaprimerá.- La declaración del ejercicio y pago de impuestos se tendrá que hacer en los formatos autorizados por la Secretaría de Hacienda, en el tiempo que ésta señale. Además tiene la obligación de declarar todos aquellos a quienes la ley establezca la obligación, y por medio de ésta, en ocasiones se pagan varios impuestos.

Decimasegunda.- Las contribuciones a que se refiere el artículo 109, fracción V del Código Fiscal, son los impuestos que se pagan por medio de declaración del ejercicio.

Decimatercera.- La omisión de la declaración del ejercicio debe suscribirse al plazo de doce meses, momento que una vez transcurrido, se da por consumado el delito.

Decimacuarta.- El bien jurídico tutelado en este delito, es el patrimonio del fisco.

Decimaquinta.- La gravedad del delito en estudio no radica en la omisión de la declaración, sino en la omisión del pago de impuestos, ya que incumple con la obligación establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución y priva de recursos para satisfacer las necesidades de la colectividad.

Decimasexta.- Esta figura delictiva de reciente creación en nuestro país, ya era señalada como tal con anterioridad en países como Alemania, Brasil, Chile, Estados Unidos de Norte América, Francia, Perú entre otros, aunque en algunos de estos países, se encuentran contenidos en ordenamientos tributarios y otros en los Códigos Penales.

Decimaséptima.- La reglamentación jurídica es de gran importancia en este delito, sobre todo en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, debido a que en éste señala la competencia de la Unidad Administrativa encargada de presentar la querrela.

Decimaoctava.- Algunos de los Principios Generales del Derecho Penal son aplicables a este delito como son: el principio de irretroactividad, de legalidad, de audiencia, de fundamentación y motivación, entre otros, pero el principio de Derecho Fiscal que se aplica a este delito es el de capacidad contributiva.

Decimanovena.- No existe una violación al principio de "Non bis in idem" porque de una conducta se derivan dos consecuencias jurídicas diferentes que se llevan ante autoridades distintas y con sanciones aplicables de distinta naturaleza.

Vigésima.- El requisito indispensable para que el Ministerio Público pueda iniciar la averiguación del delito es la querrela (artículo 92. fracc I del C.F.F.).

Vigésima primera.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le da facultad de presentar la querrela, misma que se delega en la Procuraduría Fiscal de la Federación, y ésta a su vez cuenta con la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones en la que su Dirección de Investigaciones es la encargada de investigar la posible comisión del delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V del Código Fiscal y formular la querrela.

Vigésima segunda.- La querrela por parte de la Secretaría de Hacienda, debe ser presentada ante la Procuraduría General de la República, por ser un delito del orden federal, ante la Fiscalía Especial de Delitos Patrimoniales, Fiscales y de Banca.

Vigésima tercera.- La Secretaría de Hacienda no formulará querrela, cuando el contribuyente cumpla con sus obligaciones fig:

cales y con los recargos antes de que ésta se de cuenta de la comisión de este delito.

Vigésima cuarta.- Para que el delito pueda configurarse y el Ministerio Público esté en posibilidad de presentar el pliego de consignación ante el juez, es necesario que se comprueben los elementos del tipo y la probable responsabilidad.

Vigésima quinta.- La prescripción señala en el artículo 100 del Código Fiscal, sólo opera en relación a la acción penal sustantiva que tiene la Secretaría de Hacienda para presentar la querrela.

Vigésima sexta.- El sobreseimiento se otorga discrecionalmente por la Secretaría de Hacienda, en los casos de que el contribuyente pague las contribuciones omitidas, sanciones y recargos o bien, se garanticen éstos a satisfacción de la Secretaría; por lo que considero que es necesaria una modificación para eliminar esa discrecionalidad y que siempre se otorgue el sobreseimiento cuando se cumpla alguno de los requisitos anteriores, de lo contrario considero que es una decisión arbitraria e injusta.

Vigésima séptima.- La sanción que se aplica por la comisión de delito de defraudación fiscal equiparado del artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, es una sanción in-

timidatoria, represiva y ejemplificativa, ya que ésta se aplica independientemente de que el contribuyente que incurrió es este delito pague los impuestos omitidos, las sanciones y los recargos.

Vigésima octava.- En consecuencia, es necesario reformar algunos aspectos relacionados con la querrela que la Secretaría presenta por la comisión del delito en estudio, y el sobroseimiento, para evitar que por decisiones políticas se vean afectados los contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

ACOSTA ROMERO Miguel y Eduardo López Betancourt. Delitos Especiales en México. 2ª. ed, México, Ed. Porrúa S.A., 1990.

ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General de Derecho Administrativo. México, Ed. Porrúa S.A., 1994.

BLANQUEZ FRAILE, Agustín. Diccionario Español-Latino. Barcelona, Ed. Ramos Supena S.A. 1987.

BOETA VEGA, Alejandro. Derecho Fiscal (primer curso) teoría general de los impuestos y del Código Fiscal. 2ª. ed. México, Ed. ECASA, 1993.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta, 1989.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. 2ª. ed., Vol. I, México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1990.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18ª. ed., México, Ed. Porrúa S.A., 1994.

D. NOWAK, Norman. Teoría y práctica de la administración fiscal , (proyecto de modernización de servicio de impuestos en Chile). Buenos Aires, Argentina, Amorróu editores, 1972.

Enciclopedia Jurídica OMEBA. T. VI, Argentina, Ed. Bibliográfica Argentina S.R.L., 1993.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 30ª. ed., México, Ed. Porrúa S.A., 1993.

FUNDACION TOMAS MORO. Diccionario Jurídico ESPASA. Madrid, España. Ed. ESPASA-Calpe, 1991.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal-Penal. México, Cardenas Editor y distribuidor, 1982.

Glosario de términos más usuales en la Administración Pública Federal. Ed. SHCP (subsecretaría de Egresos), 1994.

CONZALEZ, Raúl y Salas Campos. Los Delitos Fiscales. México, Ed. Pérez Nieto editores, 1995.

GILIANI FONROUNGE, Carlos M. Derecho Financiero. 4ª. ed., Vol.II, Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1987.

HERNANDEZ ESPAZA, Abdón. El delito de defraudación fiscal. México, Ed. Botas, 1962.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano. 6ª. ed. T. D-H, México, Ed. Porrúa S.A., 1993.

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 3ª. ed. México, Ed. ECASA, 1993.

JHONSON OKHUUSEN, Eduardo A. Temas Fiscales. México, Ed. Humanitas, 1985.

LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. México, Ed. Porrúa S.A., 1979.

LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1989.

MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Penal Fiscal. México, Ed. Lazcano Garza editores, 1993.

----- Derecho Financiero Público. México, Ed. Mc GrawHill, 1995.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Nociones de Derecho Positivo Mexicano. México, Ed. Porrúa S.A., 1994.

----- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª. ed. México, Ed. Porrúa S.A., 1993.

MARTIN, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario Procesal. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma, 1987.

MILLAN GONZALEZ, Arturo. La defraudación fiscal y sus consecuencias penales (200 preguntas y respuestas). T. 1., México, Millán editores S.A. de C.V., 1991.

NAVARRO AYALA, Jorge. Ensayo de Código Fiscal tipo, para las entidades federativas de la República Mexicana. México, Ed. Trillas S.A. 1977.

Obra Jurídica Mexicana. 2ª. ed., T. II, Ed. Procuraduría General de la República, México, 1987.

PEREZ AYALA, José Luis. La sanción a infracciones de omisión y de defraudación / Derecho Tributario. 2ª. ed., T. I., Vol. XVIII, Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero/Editoriales de Derecho reunidas, 1978.

PICHARDO PAGAZA, Ignacio. Introducción a la Administración Pública de México. México, Editado por el Instituto Nacional de Administración Pública., 1984.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez. Derecho Tributario Mexicano. 2ª. ed., México, Ed. Trillas, 1994.

RIVERA SILVA, Manuel. Derecho Penal Fiscal. México, Ed. Porrúa S.A., 1984.

RIVERA LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. ed., México, Ed. Harla, 1995.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 10ª. ed., Madrid-España, Ed. Universidad Complutense-Facultad de Derecho, 1993.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. 2ª. ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988.

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 11ª. ed., México, Cárdenas editor y distribuidor, 1991.

TARANTINO R., Jacinto. El Delito Tributario. Buenos Aires, Argentina, Victor P. Zavala Editor, 1976.

URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. México, Ed. PAC. S.A. de C.V., 1994.

VILLEGAS B., Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª. ed. Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1994.

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 3ª. ed., México, Ed. Andrade, 1998. 151 p.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 20ª. ed., México, Ed. Delma, 1997. 192 p.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES. 52ª. ed. México. Ed. Porrúa S.A. 164 p.

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. 11ª. ed. México. Ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A. 1998. 31 p.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 11ª ed. México. Ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A., 1998. 48 p.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS. 11ª. ed. México. Ediciones Fiscales ISEF S.A., 1998. 35 p.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 11ª. ed. México. Ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A., 1998. 347 p.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. 35ª. ed. México, Ed. Porrúa S.A. 1997, 64 p.

LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. 52ª. ed. México, Ed. Porrúa S.A. 1997. 164 p.

LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1947.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 11ª. ed. México. Ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A., 1998. 78 p.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. 50ª. ed. México. Ed. Porrúa S.A. 1997. 183 p.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIO. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997.

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA. Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamajillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Semanario Judicial de la Federación. Octava Epoca. Tomo XI-Marzo. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág.256.

DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL. Amparo directo 412/96. Roberto Borge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Semanario Judicial de la Federación. Novena Epoca. Tomo IV, Diciembre de 1996. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 385.

DEFRAUDACION FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE, CUANDO AUN NO

TRANSCURRA EL TERMINO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 109, FRACCION V, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Amparo en revisión 233/96. Gracia Bortolussi Gasparinni. 1º. de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Semanario Judicial de la Federación. Octava Epoca. T. XV-II febrero. Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 295.

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL. SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. Amparo en revisión 666/78. 15 de enero de 1981. Unanimidad de 7 votos. Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Hoja Informativa del Tribunal Fiscal de la Federación. Sala Superior. Enero de 1981. Pág. 20.

ECONOGRAFIA

ACOSTA, Carlos. "Hacienda quiere más causantes, pero con sus requisitos los aleja". El Proceso No. 738. (24 de diciembre de 1990). p.10.

BELMORES SANCHEZ, Javier. "Comentarios sobre las reformas fiscales al Código Fiscal". Consultorio Fiscal, Año 4. No. 50. México. Editado por la Facultad de Contaduría y Administración, febrero 1991. p.15.

BELTRAN TANGLE, Monica. "Quitarán servicio médico a familiares de artistas que no hagan Declaración Fiscal". La Prensa. (22 de mayo de 1991) p.43.

CHAVEZ JARAMILLO, Patricia. "¿Quiéres conocer sobre los delitos fiscales?". Consultorio Fiscal. Año 6. No. 77. México. Editado por la Facultad de Contaduría y Administración, 16 de noviembre de 1992. Pág. 4.

"Reformas fiscales para 1991" Mercado de Valores. Año LI, No. 2. México. Ed. Naciona Financiera, 15 de enero de 1991. p.20.

TORRES GUTIERREZ, Wilbert. "Hay cumplimiento de la ley, no terrorismo fiscal". La Prensa (7 de noviembre de 1991) pp. 32 y 33.