

32

300  
24



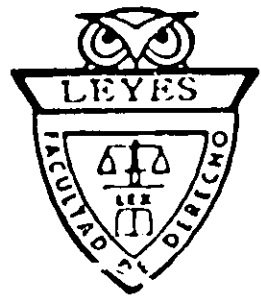
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

---

FACULTAD DE DERECHO

"ESTUDIO JURIDICO DE LOS DELITOS GRAVES  
PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA  
FEDERACION VIGENTE"

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
FERNANDO MARTINEZ CORTES



ASESOR: LIC. JOSE MANUEL CANTERO COLIN

MEXICO, D. F.

DICIEMBRE 1999

TRABAJO CON  
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F.. 06 de diciembre de 1999.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **MARTINEZ CORTES FERNANDO**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**ESTUDIO JURIDICO DE LOS DELITOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE**".

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que ésta, contiene las que son exclusiva de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente.  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"  
La directora.

  
LIC. MA. DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO.

# JOSE MANUEL CANTERO COLIN

ABOGADO  
CED. PROF. NO. - 1582927

México, D.F., a 24 de Octubre de 1999.

LIC. MARIA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO  
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE  
DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS DE  
LA FACULTAD DE DERECHO DE LA U.N.A.M.  
P R E S E N T E .

Distinguida Lic. Nuñez Camacho:

A través de la presente me permito someter a su consideración el trabajo de la Tesis intitulada "ESTUDIO JURIDICO DE LOS DELITOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE", que bajo mi dirección elaboró el alumno FERNANDO MARTINEZ CORTES, con número de cuenta -- 7523173-6.

En virtud de lo anterior, considero que el trabajo se encuentra totalmente concluído, por lo que en caso de coincidir con lo anterior, mucho le agradeceré se sirva otorgar la autorización correspondiente, para que el alumno se encuentre en aptitud de continuar con sus trámites para su titulación.

Sin más por el momento, quedo de Usted para cualquier aclaración o comentario al respecto.

ATENTAMENTE.

LIC. JOSE MANUEL CANTERO COLIN.

**TESIS QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO  
EN DERECHO PRESENTA EL ALUMNO FERNANDO  
MARTINEZ CORTES.  
"LOS DELITOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE".**

**MÉXICO D.F., A 17 DE DICIEMBRE DE 1999.**

## DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS.

Este trabajo se lo dedico de manera muy especial a la U.N.A.M., semilla de grandes catedráticos.

Así también, esta tesis la dedico a mi Madre (†) Alicia Cortes Jiménez y a mi Padre (†) Daniel Martínez Velázquez, por su apoyo, amistad y comprensión, a quienes les guardo un lugar muy especial en mi vida.

También este trabajo lo dedico en forma muy especial a mi flaca y a mis hijos Ivan Fernando y Aline Nefertary por ser mi inspiración y a quienes nunca defraudare.

Finalmente dedico esta tesis a mis Hermanos, Luis Alonso, Daniel, Antolin, María Georgina y María del Rosario, por su amistad, apoyo y comprensión hacia mí.

Agradezco muy especialmente a mi asesor en este importante trabajo al Licenciado José Manuel Cantero Colln por su gran apoyo.

Invoco un agradecimiento a todos mis Maestros de la Facultad de Derecho de la U.N.A.M., quienes me formaron en esta noble profesión.

Agradezco finalmente el apoyo y confianza de todos aquellos que han creído en mí, a quienes les reitero mi compromiso de no defraudarlos.

## INDICE

pag.

### INTRODUCCIÓN.

### CAPITULO PRIMERO.- ANTECEDENTES.

<b>1.- CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1917</b>	<b>1</b>
1.1. Ley de Justicia Fiscal de fecha 26 de agosto de 1936.	4
1.2. Código Fiscal de fecha 30 de diciembre de 1938.	8
1.3. Código Fiscal de fecha 30 de diciembre de 1967.	16
1.4. Código Fiscal de fecha 31 de diciembre de 1981	19
1.5. Principales reformas al Código Fiscal de la Federación vigente, relacionadas con los Delitos Fiscales hasta el año de 1999 y publicados en el Diario Oficial de la Federación	22

### CAPITULO SEGUNDO.- LOS DELITOS FISCALES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE. 34

<b>1.- LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.</b>	<b>35</b>
1.1. Tipicidad en la Conducta.	38
1.2. Atipicidad en la Conducta.	39
1.3. El Delito de Omisión.	44
1.4. La Penalidad en la Defraudación Fiscal.	47
1.5. La Defraudación Fiscal Calificada.	49
<b>2.- LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA.</b>	<b>52</b>
2.1. Consignación de ingresos menores a los realmente declarados, de deducciones falsas e ingresos acumulables.	52
2.1.1. Erogaciones superiores hechas por una persona física sin comprobar el origen de la discrepancia.	54
2.2. Omisión de entero de contribuciones retenidas o recaudadas.	57
2.3. Beneficio ilícito de un derecho o estímulo fiscal.	60
2.4. Realización de actos indebidos para defraudar al Fisco Federal	62
2.5. Omitir presentar la declaración de un ejercicio.	63
<b>3.- DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.</b>	
3.1. Registro Federal de Contribuyentes.	64
3.2. Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes .	66
3.2.1. Omisión de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.	66
3.2.2. Falta de informes o falsedad en Registro Federal de Contribuyentes	67
3.2.3. Uso de más de una clave en el Registro Federal de Contribuyentes	67
3.2.4. Atribuciones de actividades ajenas.	68
3.2.5. Cambio de domicilio fiscal sin la debida notificación al Registro Federal de Contribuyentes	69
<b>4.- DIVERSOS DELITOS DE CARACTER FISCAL.</b>	<b>71</b>
4.1. Omisión de Declaraciones	71
4.2. Delitos Cometidos por medio de Sistemas Contables	72
4.3. Delito cometido por la Destrucción de Libros	74
4.4. Determinación de Perdidas con Falsedad	76
4.5. Omisión de Declaraciones Informativas de Inversiones en Paraísos Fiscales	76
4.6. Delitos de Depositarios e Interventores por Abuso de Confianza	80
4.7. Delitos de Alteración o Destrucción de Sellos Fiscales	82
4.8. Delitos de Abuso de Autoridad	84
4.9. Delitos por Amenazas de Servidores Públicos	85

	II
4.10. Robo o Destrucción de Mercancías en Recinto Fiscal o Fiscalizado.	87
4.11. El Lavado de Dinero.	89
<b>5.- EL CONTRABANDO.</b>	95
5.1. Elementos del Delito de Contrabando.	96
5.2. Medios Comisos del Delito de Contrabando.	98
5.3. Penalidad en el Delito de Contrabando.	100
5.4. Presunción a la consumación del Delito de Contrabando.	100
5.5. Asimilación al Delito de Contrabando.	105
5.6. El Delito de Contrabando Calificado.	110
<b>CAPITULO TERCERO.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL.</b>	115
<b>1.- CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.</b>	117
1.1. Artículos 14 y 16 Constitucionales.	117
1.2. Artículo 31 fracción IV Constitucional.	121
<b>2.- DIVERSOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN RELACIÓN A LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES ANTES MENCIONADOS.</b>	
2.1. La carencia de fundamento y motivación de los actos de autoridad.	122
2.2. En cuanto a las leyes y actos retroactivos	129
2.2.1. Criterios Jurisprudenciales con respecto a la retroactividad	130
2.3. En lo relativo al derecho de audiencia.	136
2.4. Criterios Jurisprudenciales	138
2.4.1. En lo referente a la falta de audiencia.	138
2.5. En cuanto al principio de legalidad	139
2.6. Criterios Jurisprudenciales. tocante a la legalidad.	142
<b>3.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE CONSAGRAN LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.</b>	147
<b>CAPITULO CUARTO.- ESTUDIO JURIDICO DE LOS DELITOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.</b>	
<b>1.- CONCEPTO DE DELITO FISCAL.</b>	163
1.1. Características del Delito Fiscal.	163
1.2. Desde el punto de vista Legal.	165
1.3. Desde el punto de vista Doctrinal	166
1.4. Desde el punto de vista Jurisprudencial.	169
<b>2.- CONCEPTO DE DELITO GRAVE.</b>	
2.1. Características.	171
2.2. Desde el punto de vista Legal	172
2.3. Desde el punto de vista Doctrinal	172
<b>3.- DE LOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.</b>	
3.1. Código Fiscal de la Federación vigente.	174
3.2. La Tentativa Punible.	174
3.3. Comentarios en relación a la no Inclusión del Delito de Defraudación Fiscal como Delito Grave en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de febrero de 1999 y sus consecuencias Juridico-Fiscales	180
<b>CONCLUSIONES.</b>	182
<b>BIBLIOGRAFIA.</b>	186



## INTRODUCCIÓN.

La intención de desarrollar el presente trabajo como Tesis, nace de la constante actividad profesional que he venido realizando desde hace aproximadamente 15 años, en el que me he percatado de la aplicación del Derecho a los casos concretos que se plantean ante los Tribunales, de los que surgen en algunos casos la aplicabilidad del derecho con justicia y en algunos otros casos la aplicabilidad del Derecho sin justicia, y es en este último supuesto en el que he descubierto con mayor frecuencia las injusticias que producen las resoluciones que se dictan al aplicar el Derecho en el ámbito Fiscal.

En virtud de lo anterior optamos por desarrollar la presente Tesis, bajo el esquema de los Delitos Fiscales, los cuales como se vera a través del desarrollo de la presente investigación, la Legislación Fiscal solamente los enumera, sin definirlos e inclusive llega al grado tal que se confunden con las Infracciones Administrativas, lo que provoca un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica para los contribuyentes, ya que los coloca en un completo estado de indefensión, al no poder igualmente distinguir entre un Delito Fiscal y una Infracción Administrativa sin considerar la complejidad de las Leyes Fiscales, motivo esencial por el que, el suscrito opto por aclararse así mismo y en su caso a quien o quienes tengan a bien leer el presente trabajo, la distinción que existe entre un Delito Fiscal, un Delito Fiscal Grave, un Delito Fiscal Calificado y una Infracción Administrativa y sus consecuencias jurídicas que trae consigo cada uno de estos delitos, todos estos previstos en los diversos ordenamientos jurídicos que se aplican al respecto, principalmente en el Código Fiscal de la Federación y Código Federal de Procedimientos Penales, entre otros.

Ahora bien, la presente investigación se desarrollo a través de cuatro capítulos, por considerar que es didáctico y como consecuencia mas sencillo de asimilar de manera individual la complejidad de las figuras jurídicas que se analizan a través de la presente investigación, por lo que se opto incluir dentro del **CAPITULO PRIMERO** los antecedentes de los Delitos Fiscales en nuestra Legislación Mexicana, tomando como marco de referencia inicial, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada en el año de 1917, para posteriormente analizar la Ley de Justicia Fiscal, de la que se desprendió que los llamados Delitos Fiscales no estaban regulados como tales en dicho ordenamiento jurídico, simplemente existían infracciones administrativas o alguna figura jurídica similar, aquí cabe destacar que en ese tiempo no existían los problemas sociales, económicos, financieros y políticos que actualmente vivimos gran parte de los Mexicanos, considerando que era el año de 1936, así mismo consideramos como objeto de estudio en la presente investigación los Códigos Fiscales de los años de 1938, 1967, y el Código Fiscal vigente del año de 1981, considerando igualmente en este último caso todas y cada una de

sus reformas, que se han venido dando en relación a los Delitos Fiscales de referencia, hasta el año de 1999.

Por lo que respecta al **CAPITULO SEGUNDO** se intituló "**LOS DELITOS FISCALES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE**", a través del cual concluimos que existen tres tipos penales principales de Delitos Fiscales: La Defraudación Fiscal y su Equiparable; el Contrabando y sus distintas modalidades y los diversos Delitos de carácter Fiscal como son los Delitos de Depositarios e Interventores, el Rompimiento de sellos o Alteración de maquinas registradoras de comprobación fiscal, las Visitas, los Embargos o la Revisión de mercancías sin mandato escrito de autoridad, el Lavado de Dinero .

En el **CAPITULO TERCERO** denominado "**LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL**", tomamos, nuevamente, como marco de referencia nuestra Constitución Política, haciendo un análisis de los diversos preceptos constitucionales que de una manera u otra regulan y consagran dichas Garantías Constitucionales, como serian entre otras, las previstas en los artículos quinto, catorce, dieciséis, diecisiete, dieciocho, diecinueve, veinte, veintiuno, veintidós y veintitrés e intercalando en cada uno de estos preceptos jurídicos, diversos criterios Jurisprudenciales emitidos por los tribunales respectivos, lo anterior con la intención fundamental de comprender, aun mas, el alcance de dichas disposiciones constitucionales .

El **CAPITULO CUARTO** se realiza un estudio jurídico de los Delitos Graves previstos en el Código Fiscal de la Federación vigente, el cual se desglosó en tres puntos, el primero de ellos se abocó a desarrollar la figura de Delito Fiscal, el segundo la figura de Delito Grave y el tercer punto y último se limitó a enunciar los Delitos Graves previstos en el citado Código Fiscal, ya que el desarrollo de estos delitos se hizo de manera amplia en el capítulo segundo del presente trabajo, para concluir que, **SE CALIFICAN COMO DELITOS GRAVES EN MATERIA FISCAL**, los previstos en los artículos y supuestos siguientes: Artículo 102 (Contrabando), 105 (Actos sancionados con las penas para el contrabando), fracciones I a IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III del artículo 104; (pena para el contrabando), 108 y 109 (Defraudación Fiscal y actos sancionados con las penas para la Defraudación Fiscal), cuando les corresponda la sanción dispuesta, en la fracción III del artículo 108, y también en aquellos casos en que les corresponda la sanción a que se refiere la fracción II del mismo artículo, en este último supuesto, exclusivamente cuando sea calificado, todos estos artículos del Código Fiscal de la Federación Vigente

Por último, deseamos que el presente trabajo, que se presenta para sustentar el examen profesional correspondiente y en su caso, la obtención del grado Académico de Licenciado en Derecho. de una luz por vaga que esta sea, de la trascendencia que implica el estudio y conocimiento de los diversos Ordenamientos Jurídicos que existen en nuestra Legislación Fiscal Mexicana en Materia Fiscal y concretamente a la Figura Jurídica denominada **"DELITOS FISCALES"**, ya que como se apunto en un Periódico de circulación nacional, todos los Mexicanos nos colocamos en algún supuesto Jurídico que implica una conducta ilícita y como consecuencia el surtimiento de un Delito Fiscal.

## **CAPITULO PRIMERO:**

### **ANTECEDENTES.**

#### **I.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1917.**

Dentro de este apartado, consideramos oportuno, tratar de explicar el concepto de "Constitución", para posteriormente hacer algunas referencias históricas, y así tenemos que la palabra Constitución es multívoca, pues posee diversos significados. Cualquier objeto tiene una Constitución, desde el punto de vista físico; que es el conjunto de relaciones que se verifican en esa comunidad, los actos que se realizan entre gobierno y gobernados y el logro de cierto orden que permite que se efectúen una serie de hechos que se reiteran

Así, la realidad tiene una Constitución que es la forma como se conduce esa comunidad. Entendemos aquí el concepto realidad en un sentido amplio, como todo lo que sucede en esa sociedad. Esta realidad implica un medio geográfico, una población, una serie de actos que se realizan. Esta realidad se puede contemplar desde diversos ángulos: el económico, el político, el sociólogo, el jurídico, el histórico, etc.

Esta realidad contemplada desde el punto de vista jurídico, nos muestra la vida normativa de un país; enseña la realización de una serie de actos propios del Derecho

Un país puede tener una Constitución escrita o una consuetudinaria. Los países con Constitución escrita tratan de que todo el mecanismo constitucional se encuentre en un folleto, pero no siempre se logra. Existen otros documentos aparte del folleto que son también la

Constitución, por ejemplo: a partir de 1859, la legislación de Reforma fue parte del Código Supremo de 1857, y la ley de 6 de enero de 1915 de la Constitución de 1917; y al contrario, encontramos en el folleto una serie de preceptos que no se cumplen, pero que jamás se han cumplido; éstos son ideales dentro de la Carta Magna, pero que poco a poco se van realizando en un afán de adecuar la realidad a la norma. Así, en México, la repartición de utilidades a los obreros se logró 45 años después del establecimiento normativo del precepto.

La Constitución real en un país de Constitución escrita no es ni la realidad, ni la hoja de papel, sino el punto en el cual la realidad jurídica valorada y el folleto se interfieren. La realidad -el ser- determina la norma en cuanto realmente acontece algo que puede estar o no de acuerdo con la norma, pero ésta a su vez influye y determina a la realidad en cuanto varios preceptos suyos se van imponiendo sobre ese ser y van alcanzando vigencia preceptos que sólo eran ideales.

La norma puede ir más allá de la realidad, forzar a ésta para lograr que se adecue a ella, pero con un límite.- que no trate de violentar esa realidad en nada que infrinja la dignidad, la libertad y la igualdad humana.

En un país de Constitución consuetudinaria, la Constitución real lógicamente no puede ser la interferencia de la realidad y el folleto, sino la costumbre; es decir, la realidad jurídica que interfiere en la realidad entendida en sentido amplio, y viceversa.

Así, la Constitución de un país es un eterno duelo entre ser y deber ser, entre realidad y norma. La Constitución de un país es una perpetua adecuación entre un folleto y la vida.

En esta forma podemos explicar que un precepto constitucional gramaticalmente invariable modifique su sentido y alcance a través de la jurisprudencia, de la doctrina jurídica o de algún otro medio, un sentido diferente al que se le solía atribuir. Así, la Constitución de un país no es ni ser ni deber ser, sino es ser deber ser.

También se puede contemplar a la Constitución desde dos diversos ángulos:

A) La Constitución material que contiene una serie de derechos que el hombre puede oponer al Estado y la organización, atribuciones y competencia de éste, y

B) La Constitución formal: que implica que las normas constitucionales, las normas que se encuentran en el folleto, sólo se modifican o se pueden crear a través de un procedimiento y un órgano especiales. Este procedimiento generalmente es más complicado

que el que se sigue para reformar la legislación ordinaria. Todo país tiene una Constitución en sentido material, pero únicamente los países con Constitución escrita la tienen desde el punto de vista formal. (1)

Hechos los comentarios anteriores tenemos que, La Constitución Mexicana vigente fue promulgada por una asamblea constituyente el día 5 de febrero de 1917 y el primero de mayo, de ese mismo año, entró en vigor; la cual creó y organizó en la Constitución por ella expedida a los poderes constituidos, dotados de facultades expresas, y por ende limitadas e instituyó frente al poder de las autoridades ciertos derechos de la persona. Una vez que el constituyente de Querétaro cumplió su cometido al dar la Constitución, desapareció como tal y en su lugar empezaron a actuar los poderes constituidos, dentro de sus facultades, siendo el encargado en ese momento del Poder Ejecutivo de los Estados Unidos Mexicanos, Don Venustiano Carranza.

En efecto, dentro de las características ideológicas que surgieron de las luchas y anhelos de la nación mexicana en busca de su independencia y que fueron plasmadas en el Congreso Constituyente además de incorporar la Soberanía, la forma de organización del Estado y los derechos constitucionales del gobernado; entre otros, también contiene los objetivos sociales que se plantearon al promulgarla.

En suma, podemos afirmar que nuestra Constitución Política es, pues, el conjunto de normas jurídicas que establecen los órganos del Estado Mexicano, las relaciones entre estos, los procesos fundamentales de creación de las normas que integran el orden jurídico nacional, y, también, hasta cierto grado el contenido de las leyes futuras. Consecuentemente la norma básica del orden jurídico mexicano, que no es otra que la "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" constituye la regla fundamental de acuerdo que han de ser creadas todas las demás normas del Sistema Jurídico Mexicano.

Por último, cabe destacar que el soporte Constitucional del Sistema Fiscal en México es el artículo 31, fracción IV, de la vigente Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone

---

(1) Carpizo, Jorge. Estudios Constitucionales, México, UNAM, 1983, Pag. 51, 52 y 53.

**ARTICULO 31, FRACCIÓN IV.**

Son obligaciones de los mexicanos:

**IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Ahora bien, los elementos de este precepto constitucional son:

- a) La obligación para contribuir con los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios en que resida el contribuyente;
- b) Que esa contribución sea establecida por el estado de manera proporcional y equitativa.
- c) Que la contribución se destine al gasto público, esta es la finalidad de la contribución y;
- d) Que la contribución se haga de la manera que dispongan las leyes.

De lo anterior se infiere que dicho precepto constitucional, establece una conducta expresa positiva, la de hacer que se encuentre a cargo del gobernado, y es la de contribuir con una parte de su patrimonio para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes secundarias, en este caso, las diversas leyes fiscales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo etc, así mismo obliga a aquellos ciudadanos mexicanos que con su actuar se ubican dentro del hecho generador, lo que implica la sujeción a las leyes fiscales y cuyo incumplimiento puede dar lugar a una severa sanción punitiva por parte del estado, situaciones estas que se analizar mas adelante.

**1.1. LEY DE JUSTICIA FISCAL DE FECHA 26 DE AGOSTO DE 1936.**

Con motivo de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, que se realizó en ejercicio de las facultades que para la organización de los servicios hacendarios fueron concedidas al Ejecutivo por el Congreso General en decreto de 30 de diciembre de 1935, es conveniente dar a conocer las ideas directrices de dicha ley, que represento el primer paso para crear en México tribunales administrativos dotados de la autoridad, tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a situación orgánica, que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.

Naturalmente que para redacción de la ley se ha atendido, procurando armonizarlos, tanto a los antecedentes particulares de México, consignados en especial en la Ley Orgánica de la Tesorería, en la ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y en la legislación y

jurisprudencia sobre el juicio de amparo, particularmente en lo relativo a la materia administrativa, como a las orientaciones más respetables de la doctrina procesal, en concreto de la que se ocupa del problema de la justicia administrativa y todavía de modo específico, del proceso Fiscal.

La Ley de Justicia Fiscal que dio vida al Tribunal Fiscal de la Federación, el cual tendrá por objeto resolver las contiendas entre los particulares y la administración pública en materia exclusivamente Fiscal, por lo que el 26 de agosto de 1936 se promulgo dicha ley de justicia fiscal y entro en vigor el 2 de enero de 1937.

La estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con el artículo segundo de la Ley de Justicia Fiscal, se integraba por 15 magistrados que funcionaban en pleno, y en cinco salas de tres magistrados cada una, y tenía un presidente que elegía anualmente, pero que podía ser reelecto, y que presidía además la sala de la que formara parte.

La organización del Tribunal Fiscal de la Federación se baso en la separación de la función instructora y juzgadora de primera instancia, que corresponde a las Salas Regionales, de la jurisdicción revisora y unificadora que se encomienda a la Sala Superior, órgano integrado por nueve magistrados y que sustituye al Pleno de la estructura anterior en la resolución de los recursos de revisión y queja, así como en la definición de la jurisprudencia, tanto por el camino ya establecido de las contradicciones de sentencias de las Salas de primer conocimiento, como por la nueva vía de reiteración de criterios en tres sentencias no interrumpidas por otra en contrario.

En este orden de ideas, se previeron en dicha Ley Salas Regionales integradas por tres magistrados cada una que funcionarían en cada una de las regiones fiscales en que se divide el territorio nacional y que detallaba el artículo 21 de dicho Ordenamiento Jurídico en la siguiente forma:

- I.- Del Noroeste, con jurisdicción en los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora
- II - Del Norte-Centro, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.
- III - Del Noroeste, con jurisdicción en los Estados de Nuevo León y Tamaulipas
- IV - De Occidente, con jurisdicción en los Estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit
- V - Del Centro, con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí
- VI - De Hidalgo-México, con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y de México



- VII.- Del Golfo-Centro, con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.
- VIII.- Del Pacifico-Centro, con jurisdicción en los Estados de Guerrero y Morelos.
- IX.- Del Sureste, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca.
- X.- Peninsular, con jurisdicción en los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- XI.- Metropolitana. con jurisdicción en el Distrito Federal

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Justicia fiscal, la competencia de dicho órgano jurisdiccional comprendía únicamente controversias de orden Fiscal, como las que versaran sobre resoluciones en que se determinara la existencia de créditos fiscales, se fijan en cantidad líquida o se dieran las bases para su liquidación, sobre responsabilidades administrativas en materia fiscal, sobre sanciones por infracción sobre leyes fiscales, sobre cuestiones relacionadas al ejercicio de la facultad económica coactiva; negativas de devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido y, en general, sobre cualquier resolución dictada en materia fiscal, que causa un agravio no reparable por algún recurso administrativo. Además se incluyó en la competencia del Tribunal fiscal el conocimiento de los juicios promovidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para obtener la anulación de una resolución favorable a un particular.

Al crear el Tribunal Fiscal de la Federación y establecer las normas que regirán su funcionamiento, la Ley de Justicia Fiscal señaló en su exposición de motivos como principales rasgos característicos del proceso, las siguientes:

- a) Constituye un juicio y no un recurso, ya que este supone continuidad dentro de un mismo procedimiento en tanto que con la instancia ante el Tribunal Fiscal se pasa de la acusación oficiosa de la administración a la fase contenciosa o jurisdiccional.
- b) El juicio será en todo caso de nulidad, normalmente simples juicios declarativos, aunque en algunos casos llevara implícita la posibilidad de una condena como cuando se trata de negativas de devolución de lo pagado indebidamente. Además el fallo que declara la nulidad indicara de manera concreta en que sentido debe dictar nueva resolución la Autoridad Fiscal. Esto con el objeto de facilitar el cumplimiento del fallo y evitar los inconvenientes que presenta la ejecución de las sentencias de amparo. Las causas de nulidad de la resolución administrativa son las cuatro que la doctrina clásica del derecho administrativo ha consagrado y que supone violaciones de la ley, ya en cuanto a la competencia, o a la forma, o en cuanto a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo. Solo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío del poder.

c) El Tribunal Fiscal no esta dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. La negativa de las autoridades a obedecer las sentencias del tribunal deberá combatirse mediante el juicio de amparo.

d) La nulidad se pronunciara siempre respetando de alguna resolución ya sea expresa, o bien tácita, en el caso del silencio de las autoridades.

e) A fin de lograr una pronta y eficaz justicia, el procedimiento es oral, lo que implica los siguiente principios:

- 1.- El predominio de la palabra aunque reconociendo la doble función de la escritura como la documentación y de preparación de la contienda.
- 2.- El contacto inmediato de los jueces, con las partes y con los elementos de convicción.
- 3.- La identidad física de las personas de los jueces durante el proceso, es decir, que los magistrados el juicio, sean los mismos que lo fallen.
- 4.- La inapelabilidad de las resoluciones interlocutorias.
- 5.- La concentración del procedimiento estableciendo una sola audiencia, salvo los casos excepcionales de acumulación y de nulidad de acusaciones.

El artículo 57 de la Ley de Justicia Fiscal establecía que los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, tendría fuerza de cosa juzgada y la exposición de motivos del propio ordenamiento jurídico, aclaro que se trata de una cosa juzgada relativa, que podría destruirse por una sentencia de amparo, es decir, por un medio de impugnación extraordinaria, cuando el fallo fuera adverso al particular, pues cuando le era favorable la cosa juzgada si era absoluta. Este carácter de la sentencia contraria a las autoridades se producía en virtud de no existir para ellas mas recursos contra los fallos del tribunal, que el de queja ante el pleno por violación de jurisprudencia que se limitaba a este aspecto.

Y por lo que respecta a los llamados Delitos Fiscales, la Ley de Justicia Fiscal procuro armonizar la calificación de las infracciones a las leyes fiscales, es decir, se tomaba en cuenta la idea de infracción, y no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin tutelar de manera completa la garantía del interés publico, por lo que prácticamente no existían los llamados delitos fiscales.

La Ley de Justicia Fiscal tuvo una corta vigencia, ya que el día 30 de diciembre de 1938 se promulgo el primer Código Fiscal de la Federación, que entro en vigor el primero de enero de 1939 y que recogió en su título cuarto las disposiciones de esta ley, así como los lineamientos del juicio de nulidad, con algunas modificaciones. Entre las mas importantes en relación al procedimiento, cabe señalar la contenida en el artículo 200, fracción VII, conforme a la cual debe

apreciarse la resolución impugnada, tal como aparezca probada ante la autoridad fiscal, amén que ésta se hubiera negado a admitir las pruebas que se le ofrecieron, o que en la fase oficiosa del procedimiento Fiscal, el actor no hubiera tenido oportunidad de ofrecerlas. Concordantemente, en el artículo 198 se dispuso que no serían admisibles las pruebas que no hubieran sido ofrecidas ante la autoridad demandada en la fase oficiosa del procedimiento, salvo que en ésta no hubiera habido oportunidad legal de hacerlo.

## **1.2. CODIGO FISCAL DE FECHA 31 DE DICIEMBRE DE 1938.**

El Código Fiscal de la Federación es el conjunto de normas fiscales con carácter supletorio, misas que se aplican cuando no existen regulaciones específicas en las leyes fiscales respectivas, es decir, contemplan normas que no se encuentran estipuladas en la Ley Fiscal determinada dentro de las que destacan: los derechos y obligaciones de los contribuyentes, las facultades de las autoridades fiscales, las infracciones y delitos fiscales y la defensa fiscal y los procedimientos administrativos. Establece la relación que debe existir entre los sujetos activos y pasivos, de ahí su relevancia.(2)

Ahora bien, dentro del Sistema Fiscal Mexicano han existido hasta la fecha tres Códigos Fiscales de la Federación, el primero de fecha 31 de diciembre de 1938, entrando en vigor el primero de enero de 1939, el segundo de fecha 19 de enero de 1967, entrando en vigor el primero de abril de 1967 y el tercero y último de fecha 31 de diciembre de 1981, entrando en vigor el primero de abril de 1983, respectivamente.

En este orden de ideas a continuación haremos algunos comentarios al respecto, el primer Código Fiscal de la Federación, antes mencionado, se hizo con la finalidad de informar la interpretación y aplicación de toda la Legislación Fiscal vigente. Para la cual se derogo de manera expresa la Ley General sobre las Percepciones Fiscales de la Federación, la Ley de Justicia Fiscal y el Título segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería, el cual contemplaba un juicio que se podía interponer ante Jueces de Distrito por oposición al cobro indebido de impuestos.

---

(2) Miranda, Amador. Análisis Práctico de los Impuestos, México, Calendario, pag. 9.

El Código Fiscal en cuestión, constaba de 240 artículos los cuáles contenían preceptos de orden sustantivo y normas procesales. No obstante lo anterior se seguía observando en dicho ordenamiento jurídico, el mismo tratamiento que le dio la Ley de Justicia Fiscal a los llamados "DELITOS FISCALES", es decir, tomar la idea de infracción y no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin afectar de manera completa la garantía del interés público. Ante dicho panorama, el estado mexicano procedía contra aquellos que incurrieran en alguna falta o delito con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto positivo el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendida dentro del fraude genérico.

El presente ordenamiento Jurídico se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1938, y entró en vigor en toda la República Mexicana, el día siguiente, es decir, el día primero de enero de 1939. Con su entrada en vigor derogó, entre otras leyes y disposiciones fiscales, la Ley de Justicia Fiscal.

Dicho Ordenamiento Jurídico se encontraba estructurado de la forma siguiente:

### CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1.- TITULO PRIMERO: Disposiciones generales.(Artículos 1o al 9o)

2.- TITULO SEGUNDO: De los créditos fiscales.

CAPITULO PRIMERO.

Del sujeto (Artículos del 20 al 30)

CAPITULO SEGUNDO

Del nacimiento y exigibilidad de los créditos fiscales. (Artículos 31 al 36)

CAPITULO TERCERO.

De la extinción de los créditos fiscales.

Sección primera

Del pago (Artículos 37 al 45)

Sección segunda.

De la compensación (Artículos 46 al 49)

Sección tercera.

De la condonación y reducción (Artículos 50 al 54)

Sección cuarta.

De la prescripción (Artículos 55 al 65)

Sección quinta.

De la cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro (Artículos 66 al 68)

3 - TITULO TERCERO. De la fase oficiosa del procedimiento Fiscal

CAPITULO PRIMERO.

Disposiciones generales. (Artículos 69 al 76)

CAPITULO SEGUNDO

De los órganos para la determinación y ejecución de los créditos fiscales (Artículos 77 al 80)

CAPITULO TERCERO.

De la ejecución de las resoluciones administrativas en materia fiscal

- Sección primera.  
Disposiciones generales(Artículos 81 al 85)
- Sección segunda.  
Del procedimiento de pago(Artículos 86 al 90)
- Sección tercera.  
Del secuestro administrativo (Artículos 91 al 110)
- Sección cuarta.  
De las tercerías (Artículos 111 al 120)
- Sección quinta.  
De los remates (Artículos 121 al 145)
- 4.- TITULO CUARTO: De la fase contenciosa del procedimiento Fiscal.
- CAPITULO PRIMERO.  
Disposiciones generales (Artículos 146 al 158)
- CAPITULO SEGUNDO.  
De la competencia (Artículos 159 al 165)
- CAPITULO TERCERO.  
De la excusas e impedimentos (Artículos 166 y 167)
- CAPITULO CUARTO.  
Del procedimiento.
- Sección primera.  
Disposiciones preliminares (Artículos 168 al 171)
- Sección segunda.  
De la competencia (Artículos 159 al 165)
- Sección tercera.  
De las excusa e impedimentos (Artículos 166 al 167)
- Sección cuarta.  
De la contestación (Artículos 184 al 187)
- Sección quinta.  
De la suspensión del procedimiento administrativo  
(Artículos 188 al 191)
- Sección sexta.  
De la asimilación (Artículos 192 al 195)
- Sección séptima.  
De la audiencia y el fallo (Artículo 196 al 204)
- TITULO QUINTO: De las infracciones y sanciones.
- CAPITULO PRIMERO.  
Disposiciones generales(Artículos 205 al 215)
- CAPITULO SEGUNDO.  
Del procedimiento para imponer sanciones(Artículos 216 al 227)
- CAPITULO TERCERO.  
De las infracciones y sanciones.
- Sección primera.  
Infracciones y delitos (Artículos 228 al 234)
- Sección segunda.  
Sanciones y penas (Artículos 235 al 240)

Ahora bien y respecto a los Delitos Fiscales, dicho ordenamiento jurídico los considera en su Titulo Quinto, que los denomino **"DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES"**; del cual derivan tres capítulos, siendo el capítulo tercero el que se aboca al análisis de las **"INFRACCIONES Y DELITOS"**, y así tenemos que en sus artículos 228, 229, 230 y 231 señalan las "infracciones" cuya responsabilidad recae sobre los deudores o presuntos deudores de

una prestación fiscal, los tesoreros, notarios, jueces, que actúen por receptoría, corredores encargados de los registros públicos y en general, a los funcionarios encargados de llevar la fe pública, así como los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, de los territorios, del Departamento del Distrito Federal, y de los Municipios y encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades.

Por su parte el artículo 232 de dicho ordenamiento determinaba que se incurre en "delito" para los efectos del citado Código Fiscal de la Federación y las Leyes Fiscales, en cualquiera de los casos siguientes:

**ARTICULO 232.-** Se incurre en delito, para los efectos de este código y de las leyes fiscales, en cualquiera de los siguientes casos:

I.- Cuando se impriman estampillas, haciendo uso de las matrices, dados, punzones o papel que la Secretaría de Hacienda destine para ese efecto, sin autorización de la propia Secretaría.

II.- Cuando se graven o manufacturen, sin autorización de la Secretaría de Hacienda, matrices, punzones o dados, que puedan emplearse para la impresión de estampillas.

III.- Cuando se impriman estampillas con las matrices, punzones o dados gravados o manufacturados sin la autorización de la Secretaría de Hacienda.

IV.- Cuando los empleados oficiales vendan o pongan en circulación estampillas impresas en la forma señalada en la fracción I o que adhieran esas estampillas en documentos o libros, para el pago de una prestación fiscal, con conocimiento de que no son emitidas legalmente.

V.- Cuando los empleados oficiales vendan o pongan en circulación o adhieran en documentos y libros para el pago de una prestación fiscal, estampillas de aquellas a que se refiere la fracción III.

VI.- Cuando los particulares posean, vendan o pongan en circulación, o adhieran en documentos o libros para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas a que se refiere las fracciones I y III, a sabiendas de que han sido emitidas ilegalmente.

VII.- Cuando los causantes, para una misma contabilidad, lleven con distintos asientos, dos o mas juegos de libros, autorizados o no, para eludir el pago de las prestaciones fiscales.

VIII.- Cuando los notarios, jueces, receptores o corredores titulados, den fe de haber puesto en el protocolo, en el libro de registros, o en cualquier otro documento, las estampillas correspondientes, sin haberlo hecho.

IX.- Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría, venda o ponga en circulación, o adhiera en documentos o libros, estampillas emitidas ilegalmente, que ya hayan sido empleadas para el pago de alguna prestación fiscal.

X.- Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría, recorte, o mutile estampillas y aproveche los fragmentos para formar otras para pagar alguna prestación fiscal.

XI.- Cuando se adhieran en documentos o libros para pagar alguna prestación fiscal, estampillas emitidas legalmente, cuyo valor resulte alterado en perjuicio del fisco

En este orden de ideas, el ordenamiento jurídico de referencia, dispone en su artículo 233, que para la comprobación del cuerpo del delito, las autoridades judiciales recabaron en todo caso un dictamen pericial de la Secretaría de Hacienda sobre la legitimidad de las estampillas o de las matrices, dados o punzones y el artículo 234, determina que para garantizar las responsabilidades,

provenientes de los delitos, se aseguran precautoriamente por la autoridad administrativa y previo acuerdo de la Secretaria de Hacienda los bienes de las personas responsables.

Por ultimo los articulos 235 y 240 disponen que:

**ARTICULO 235.-** Las infracciones y todos los delitos previstos en la Sección precedente, serán sancionados según el caso, como lo previenen los articulos siguientes o lo especifiquen las demás leyes fiscales, con:

I.- Multas administrativas.

II.- Recargos.

III.- Caducidad de concesiones y suspensión de derechos.

IV.- Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona.

V.- Suspensión y destitución de los cargos públicos.

VI.- Prisión y multas.

**ARTICULO 240.-** Los casos previstos en el articulo 234, se castigaran como sigue:

I.- Los señalados en las fracciones I, II, III, IV, V y VI, con prisión de mas de cinco años sin exceder de nueve y multa de \$400.00 A \$2000.00.

Independientemente de las sanciones señaladas en el párrafo anterior, los casos a que se refiere, serán castigados en forma administrativa, con multa de...

\$1000.00 a \$10,000.00.

II.- Los señalados en las fracciones VII, VIII, IX, X y XI, con prisión de uno a seis meses.

Los casos a que se refiere el párrafo anterior, se castigaran en forma administrativa con una multa de \$50.00 a \$500.00, la que se impondrá independientemente de la pena judicial.

Así mismo consideramos oportuno analizar el contenido de la denominada "Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal" en la que se determinaba la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código Fiscal de esa fecha, es decir, el del año de 1938, figuras delictivas en las que el ejemplo común era la intención dolosa para defraudar al fisco, es decir, se buscaba tutelar el interés del estado encaminado al normal funcionamiento de la administración publica, ya que el bien jurídico tutelado en la dicha ley, es el patrimonio del estado.

Dicha Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz, surgió el 30 de diciembre de 1947 y solo estuvo vigente el año de 1948, sin embargo la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, **NUNCA APLICÓ DICHA LEY**, por la razón de que la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran numero de contribuyentes.

El día 30 de diciembre de 1948 se reformó el Código Fiscal de la Federación publicándose en el Diario Oficial de la Federación de la misma fecha, la adición de los articulos 241 a 283, en los que quedo comprendido los llamados "DELITOS FISCALES", ubicándose

en el capítulo V del título VI del ordenamiento en cuestión. Dentro de esta reforma y adición al Código Fiscal de la Federación se incluyó tanto la defraudación impositiva consumada, como la que solo quedó en grado de tentativa, o sea que para la configuración del delito de defraudación fiscal, bastaba la realización de alguna de las acciones y omisiones anunciadas en su artículo primero, independientemente de que con ellas se hallaba causado o no un perjuicio al Fisco Federal. Por considerar de suma importancia el contenido del artículo primero antes mencionado, a continuación se analizarán cada una de las fracciones que la integran :

La fracción I estima como defraudación impositiva simular un acto jurídico que importa omisión total o parcial del pago de impuestos. Esta figura protege, principalmente, los impuestos del timbre y los que recaen sobre las sucesiones y las donaciones, cuya defraudación se efectúa, generalmente, por medio de dar a la operación jurídica efectivamente celebrada una aparente naturaleza diferente o por medio de la alteración de algunos de sus elementos con significación fiscal, como el precio, la identidad de los contratantes, etc. De este modo, se simulan operaciones de compraventa o se falsea la identidad de los contratantes cuando se pretende eludir los impuestos sobre herencias y donaciones, o bien se defrauda parcialmente el impuesto de compraventa señalando a la operación un precio inferior al verdadero.

La fracción II del mismo artículo primero consigna como delito de defraudación impositiva "Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales". Este delito tiene como objeto de tutela, especialmente el nuevo impuesto sobre ingresos mercantiles y el impuesto sobre la renta, ya que aquél grava los ingresos y éste las utilidades obtenidas en cada ejercicio contable y las utilidades se obtienen restando a los ingresos declarados las deducciones autorizadas por la ley. La fracción en comento protege además algunos otros impuestos, por ejemplo, el gravamen sobre prima de compañías de seguros, 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles y 2% y 5% sobre portes y pasajes, ya que estos impuestos se cubren mediante la presentación de declaraciones de los ingresos obtenidos.

La fracción III del artículo del proyecto contempla como una de las formas del delito de defraudación impositiva no entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto. En esta fracción quedarán comprendidos, por amplitud de la definición en ella contenida, todos aquellos casos en que las leyes fiscales establecen el procedimiento llamado 'retención en la fuente', esto es, la obligación de un tercero de retener al causante el impuesto respectivo. Los casos más importantes de aplicación de esta fracción se localizan en las cédulas II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), toda vez que los deudores de intereses o dividendos y los



que cubren sueldos a obreros y empleados deben retener y enterar oportunamente a las autoridades fiscales los impuestos correspondientes.

La fracción IV define como delito 'omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir el impuesto'. Mediante esta forma se protegen los impuestos que gravan la producción de alcohol, aguardiente y aguamiel y productos de su fermentación; los impuestos sobre producción de sal y algunos otros tributos de menos importancia desde el punto de vista de la frecuencia y la cantidad de las defraudaciones de que son objeto. En estos casos, el pago del impuesto requiere la expedición de factura, lo cual implica que si el causante omite extender el documento que corresponde a cada operación o cada remesa de productos que sale de su fábrica, los impuestos resultan eludidos total o parcialmente. Se comprende claramente que otra forma de defraudación de los impuestos protegidos en esta fracción IV es la consistente en hacer constar en los documentos en que debe hacerse el pago del impuesto, cantidades menores a las que realmente alcanzó la operación respectiva; pero esta forma de defraudación, por tratarse de una simulación, aunque sólo sea parcial, queda comprendida en la descripción de la fracción I.

La fracción V del artículo 10. está destinada a prevenir y reprimir dos de las formas más comunes de la defraudación al impuesto sobre herencias y legados. La ocultación de bienes en los inventarias y la pretensión de que se deduzcan partidas de pasivo total o parcialmente falsas. De este modo, la fracción en examen considera como una de las formas del delito de defraudación impositiva "Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarias de un juicio sucesorio".

La forma de la defraudación impositiva definida en la fracción VI, 'resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad', tiende a proteger los impuestos establecidos sobre la producción de muy diversos artículos, como la cerveza, los hilados y tejidos, los metales y compuestos metálicos, la energía eléctrica y los ya citados sobre alcohol y aguardiente, aguamiel y productos de su fermentación y los que gravan la producción de cigarros y puros. Es bien sabido que en los impuestos de este tipo las leyes respectivas obligan a los contribuyentes a suministrar a las autoridades fiscales informes y datos respecto de las instalaciones de sus fábricas, a la capacidad de operación de las máquinas, a las cantidades de materias primas empleadas en la elaboración, etcétera, que sirven de fundamento para la estimación de la producción y, por tanto, para la determinación de la cuantía de la obligación fiscal, de modo que en estos casos, el procedimiento habitual de defraudación de los impuestos mencionados consiste en suministrar datos falsos o resistirse a proporcionar las cifras verdaderas.

La fracción VII, que considera como defraudación impositiva el, ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos, tiene naturaleza complementaria del delito definido en la fracción anterior, pues existen casos en los que el causante debe declarar su producción sin que la autoridad fiscal le haya solicitado reciamente datos o informes indispensables para estimar dicha producción. Por tanto, la fracción VII protegerá, desde un punto de vista diferente al de la fracción VI, los mismos impuestos sobre la producción a los que nos hemos referido al explicar los motivos que informan la redacción del artículo que antecede.

En la fracción VIII del artículo lo. se dispone que constituye defraudación impositiva 'negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad', precepto que protegerá los impuestos al comercio, en los cuales el gravamen no se estima sobre la producción sino sobre los ingresos por ventas efectuadas y servicios suministrados, por lo que su correcta determinación requiere que los expendedores suministren con veracidad los datos respectivos.

Por último, la fracción IX, al considerar defraudación impositiva ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados', funcionará como complemento de la fracción anterior, pues en algunos casos la autoridad fiscal exige la declaración del monto de las ventas realizadas, aunque el impuesto no se pague propiamente en esas declaraciones, ni por medio de una calificación. En tales casos, la declaración exigida tiene fines estadísticos y sirve como antecedente de reformas legales, de tal suerte que la ocultación de las ventas debe considerarse también, en esta hipótesis, como una positiva defraudación. "Dentro de los considerandos de esta ley se explicaban algunas figuras típicas de los delitos como la sanción administrativa y el delito, el dolo, la reparación del daño, las personas responsables de la defraudación impositiva y el caso especial del perdón legal.(3)

---

(3) Urbina, Arturo Nandayapa. Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano, México, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizadas S.A. de C.V.; 1a de. 1997, pags. 10-13.

### 1.3. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 30 DE DICIEMBRE DE 1967.

El presente ordenamiento jurídico se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967, y entro en vigor el 1o de abril del mismo año, derogándose, el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas, así como la Ley de 30 de diciembre de 1946, que creó un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, la Ley de 29 de diciembre de 1948 que creó un recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios de nulidad promovidos contra las resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal y el decreto de 21 de abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal.

Dicho ordenamiento jurídico se encontraba estructurado de la forma siguiente:

#### CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

- 1.- TITULO PRIMERO: Disposiciones generales  
Capítulo único. (Artículos 1o al 12)
- 2.- TITULO SEGUNDO: Disposiciones substantivas.  
CAPITULO PRIMERO.  
De los sujetos (Artículos del 13 al 16)  
CAPITULO SEGUNDO.  
De la De la extinción de los créditos fiscales.(Artículos del 17 al 34)  
CAPITULO TERCERO.  
De las infracciones y sanciones. (Artículos 35 al 42)  
CAPITULO CUARTO.  
De los delitos (Artículos 43b al 79)
- 3.- TITULO TERCERO: Procedimiento administrativo.  
CAPITULO PRIMERO.  
Atribuciones de las autoridades. (Artículos 80 al 90)  
CAPITULO SEGUNDO.  
De los derechos y obligaciones de los sujetos (Artículos 91 al 96)  
CAPITULO TERCERO.  
Del trámite administrativo. (Artículos 97 al 107)  
CAPITULO CUARTO.  
Del procedimiento administrativo de ejecución.  
Sección primera.  
Disposiciones generales(Artículos 108 al 111)  
Sección segunda.  
Del secuestro administrativo (Artículos 112 al 131)  
Sección tercera  
De los remates (Artículos 132 al 156)  
Sección cuarta  
De la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución (Artículo 157)  
CAPITULO QUINTO  
De los recursos administrativos (Artículos 158 al 165)

CAPITULO SEXTO.	De los procedimientos relacionados con la extinción de los créditos fiscales (Artículos 166 al 168)
4.- TITULO CUARTO: Procedimiento contencioso.	
CAPITULO PRIMERO.	Disposiciones generales (Artículos 169 al 172)
CAPITULO SEGUNDO.	Del procedimiento.
Sección primera.	Disposiciones preliminares (Artículos 173 al 174)
Sección segunda.	De las notificaciones y los términos (Artículos 175 al 181)
Sección tercera.	De los impedimentos, excusas y recusaciones (Artículos 182 al 189)
Sección cuarta.	De los casos de imprudencia y del sobreseimiento (Artículos 190 al 191)
Sección quinta.	De la demanda (Artículos 192 al 199)
Sección sexta.	De la contestación (Artículos 200 al 206)
Sección séptima.	De los incidentes (Artículo 207 al 213)
Sección octava.	De las pruebas (Artículos 214 al 221)
Sección novena.	De las audiencias (Artículos 222 al 224)
Sección décima.	De la sentencia (Artículos 225 al 230)
CAPITULO TERCERO.	De la imprudencia del tribunal fiscal. (Artículos del 231 al 133)
CAPITULO CUARTO.	De los recursos.
Sección primera.	De la reclamación (Artículos 234 al 236)
Sección segunda.	De la queja (Artículos 237 al 239)
Sección tercera.	De la revisión (Artículos 240 al 244)
CAPITULO QUINTO.	De la excitativa de justicia. (Artículos 245 al 246)

Como se puede observar de la estructura del Código Fiscal de la Federación de referencia la regulación de las infracciones, sanciones y delitos, se encontraban regulados en el capítulo tercero y cuarto del título segundo, respectivamente

Ahora bien por lo que respecta a las infracciones y sanciones, reguladas en los artículos 35 al 42, podemos comentar que dichas sanciones administrativas procedían, sin perjuicio de la exigencia del pago de las prestaciones fiscales respectivas, así como de los recargos y las penas que imponían las autoridades judiciales cuando se incurría en responsabilidad penal. Así mismo de dichos preceptos legales se determina que la responsabilidad recaía sobre los sujetos pasivos o

presuntos sujetos pasivos de una prestación fiscal, de los jueces, encargados de los registros públicos, notarios, corredores, y en general a los funcionarios que llevaban la fe pública y los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, de los territorios, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como a los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas Entidades y la responsabilidad sobre los terceros.

Por lo que respecta a los delitos, se encontraban regulados del artículo 43 al 79, de dicho ordenamiento jurídico, dentro de los cuales se desprende que para proceder penalmente por los delitos previstos en dicho Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio y se formule la querrela en los delitos que en su caso se exija.

Dicho ordenamiento jurídico prevé como Delitos Fiscales los siguientes: **Contrabando, presunción del delito de contrabando, encubrimiento en el delito de contrabando, asimilación al delito de contrabando, contrabando de mercancías de tráfico internacional prohibido o restringido legalmente, practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente, usar más de un número de registro o proporcione datos falsos para su inscripción en el Registro Federal de Causantes, con perjuicio del interés fiscal, uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados, quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto (Defraudación Fiscal), la elaboración no autorizada de productos gravados sin obtener los permisos que exijan las leyes fiscales, a quien se dedique al ejercicio del comercio, por más de dos meses sin cumplir los requisitos que para iniciar esas operaciones establezcan y por último el delito de rompimiento de sellos en materia fiscal en los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con finalidad fiscal.**

Por último cabe hacer los comentarios siguientes:

a) Se requería la formulación de la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respecto de los delitos previstos en el artículo 51, que señalaba las conductas asimiladas al delito de contrabando, artículo 65, que disponía la conducta en que incurrian los funcionarios o empleados que practicaban o pretendían practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de la Autoridad Fiscal competente, el artículo 71, disponía el delito de Defraudación Fiscal, estableciendo que haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto, el artículo 72 señalaba las conductas asimiladas al delito de defraudación fiscal, el artículo 75, señalaba la elaboración no autorizada de productos

gravados, y por ultimo el articulo 76 se refiere a quien se dedique al ejercicio del comercio, por mas de dos meses sin cumplir los requisitos que para iniciar esas operaciones establezcan .

b) Los procesos por los Delitos Fiscales, a que se refieren los delitos mencionados en el inciso que antecede serán sobreseidos si la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico lo solicita antes de que el Ministerio Publico Federal formule conclusiones, siempre y cuando las prestaciones fiscales hayan quedado garantizadas ante el Erario Federal.

c) En los Delitos Fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria y por su parte las autoridades administrativas harán efectiva los impuestos eludidos y las sanciones administrativas.

d) Existia la supletoriedad de la ley al afirmarse que en todo lo no previsto en el presente Código Fiscal de la Federación se aplicara las reglas consignadas en el Código Penal.

#### **1.4. CODIGO FISCAL DE FECHA 31 DE DICIEMBRE DE 1981.**

El presente ordenamiento juridico entró en vigor, según su articulo 1o transitorio, el 1o de enero de 1983, excepto el título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo que comenzó a regir, hasta el 1o de abril de 1983 y se publicó el 31 de diciembre de 1981, en el Diario Oficial de la Federación.

Al entrar en vigor abrogó el Código Fiscal de la Federación de fecha 19 de enero de 1967, el cual entro en vigor el 1o de abril de 1967 . Este ordenamiento juridico, es el que tiene carácter general en materia fiscal y se aplica en defecto de las leyes especiales, situación que se señala en su articulo primero, ello implica que no sólo viene a suplir o llenar un vacio legal a dichas leyes, sino que las complementa.

Está estructurado de la siguiente forma:

#### **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

- 1.- TITULO PRIMERO: Disposiciones Generales.  
CAPITULO UNICO
- 2.- TITULO SEGUNDO: De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes  
CAPITULO UNICO.
- 3.- TITULO TERCERO: De las Facultades de las Autoridades Fiscales  
CAPITULO UNICO
- 4 - TITULO CUARTO. De las Infracciones y Delitos Fiscales

- CAPITULO PRIMERO.  
De las infracciones.
- CAPITULO SEGUNDO.  
De los Delitos Fiscales.
- 5.- TITULO QUINTO: De los Procedimientos Administrativos.
  - CAPITULO PRIMERO.  
De los Recursos Administrativos.
    - Sección primera.  
Disposiciones generales.
    - Sección segunda.  
Del Recurso de Revocación
    - Sección tercera.  
Del recurso de oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.
    - Sección cuarta.  
Del Recurso de Nulidad de Notificaciones.
    - Sección quinta.  
Del Tramite y Resolución de los Recursos
  - CAPITULO SEGUNDO.  
De las Notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal.
  - CAPITULO TERCERO.  
Del procedimiento Administrativo de ejecución.
    - Sección primera  
Disposiciones Generales.
    - Sección segunda  
Del Embargo.
    - Sección tercera  
De la Intervención.
    - Sección cuarta  
Del Remate.
- 4.- TITULO CUARTO: Del Procedimiento Contencioso Administrativo.
  - CAPITULO PRIMERO.  
Disposiciones Geneales.
  - CAPITULO SEGUNDO.  
De la Improcedencia y del Sobreseimiento.
  - CAPITULO TERCERO.  
De los Impedimentos y excusas
  - CAPITULO CUARTO.  
De la demanda.
  - CAPITULO QUINTO.  
De la Contestación.
  - CAPITULO SEXTO.  
De los Incidentes.
  - CAPITULO SEPTIMO.  
De las Pruebas.
  - CAPITULO OCTAVO.  
Del cierre de la Instrucción.
  - CAPITULO NOVENO.  
De la Sentencia
  - CAPITULO DECIMO.  
De los Recursos
    - Sección primera.  
De la reclamación

Sección segunda.

De la Queja.

Sección tercera.

De la Revisión.

Sección cuarta.

De la Revisión Fiscal.

**CAPITULO DECIMO PRIMERO**

De las notificaciones y del Compuo  
de los Términos.

**CAPITULO DECIMO SEGUNDO.**

De la Jurisprudencia.

Dentro de este ordenamiento jurídico encontramos que las **INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES**, se encuentran regulados en su Título IV, de los artículos 70 al 91 y de los artículos 92 al 115, respectivamente. De los que se desprenden que la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal, son responsables en la comisión de las infracciones, las personas que omitan el cumplimiento de las obligaciones siguientes: Tratándose de la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, como serian entre otras, no solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes, las relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes o avisos o expedir constancias incompletas o con errores, las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación y se opongan a que se practiquen la visita en el domicilio fiscal, asimismo dicho ordenamiento jurídico disponia en sus artículos 87, 89 y 91 las infracciones en que podian incurrir los funcionarios y empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, de los terceros y las infracciones que en cualquier forma se pudiera realizar a las disposiciones fiscales, respectivamente.

Por su parte los "**DELITOS FISCALES**" se contemplaban en los artículos 92 al 115, de los cuales se desprende que para proceder penalmente por los delitos fiscales será necesario que la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico formule querrela tratándose de ciertos delitos, y formule la declaratoria de perjuicio que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir en su perjuicio. Así mismo se prevé la figura del sobreseimiento al establecerse que en los procesos por los delitos fiscales, se sobreseran a petición de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaria. La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el Ministerio Publico Federal formule conclusiones y surtiera efectos respecto de las personas a que al misma se refiere



Por lo que respecta a la autoridad competente para imponer sanción pecuniaria se establece que en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal, por último se señala en dicho ordenamiento jurídico y específicamente en su artículo 95 quienes son responsables de los delitos fiscales y se enumera de la forma siguiente: Quienes concierten la realización del delito, realicen la conducta o el hecho, cometan conjuntamente el delito, se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo, induzcan dolosamente a otro a cometerlo, ayuden dolosamente a otro para su comisión y auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Tenemos como Delitos Fiscales El Contrabando, La Presunción de Consumación del Contrabando, La Asimilación al Delito de Contrabando, El Contrabando Calificado, La Defraudación Fiscal, La Asimilación al Delito de Defraudación Fiscal, Los Delitos Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, Los Delitos Relacionados con la Omisión de la Presentación de Declaraciones para efectos fiscales, Las Relacionadas con los Sistemas Contables, Disposición de Bienes por Depositarios o Interventores, La Destrucción de Libros Contables, Rompimiento de Sellos, Alteración de Maquinas Registradoras de Operación de Caja en las Oficinas Recaudadoras, Visitas Domiciliarias o Embargos sin Mandamiento escrito de Autoridad Fiscal Competente, Robo o Destrucción de Mercancía en Recinto Fiscal o Fiscalizado.

El análisis y estudio de los Delitos Fiscales antes mencionados se harán de manera progresiva en el capítulo segundo del presente trabajo, razón por la cual solamente se mencionan.

#### **1.5. PRINCIPALES REFORMAS AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE, RELACIONADAS CON LOS DELITOS FISCALES HASTA EL AÑO DE 1999 Y PUBLICADOS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.**

Dentro de este apartado nos abocaremos a transcribir de manera literal las reformas y adiciones que se han venido realizando a partir de la vigencia del citado Código Fiscal de la Federación hasta hoy día.

**A.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE FECHA 30 DE JUNIO DE 1984.**

**ARTICULO SEGUNDO.-** Se ADICIONAN los artículos 104, fracción I, con un segundo párrafo y 105, con las fracciones X y XI, del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

**"ARTICULO 104.-**

I.-

La misma pena se aplicará en los casos en que no se realice la declaración a que se refiere la fracción X del artículo 105 de este Código.

II a IV.-

**ARTICULO 105.-**

I a IX.-

X.- No declare en la aduana a la entrada al país, que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambos, superiores a los NS 60,000.00, o su equivalente en moneda extranjera.

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

**B.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 3 DE DICIEMBRE DE 1984.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 104 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

**"ARTICULO 104**

I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$500,000.00.

II.- De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$500,000.00

**C.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1985.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 110, ultimo párrafo, y se adiciona una fracción V del Código Fiscal de la Federación, para quedar de la forma que sigue

**"ARTICULO 110**

V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V."

**D.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1986.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 92, ultimo párrafo, 104, fracciones I y II, 108, segundo párrafo, 112, 115, primer párrafo, para quedar como siguen

**"ARTICULO 92**

Para los efectos de este Capítulo, se entiende por salario, el mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la

comisión del delito. Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los condenen inalienables o irreductibles a propiedad particular".

**"ARTICULO 104**

I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de 500 veces el salario.

II.- De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos excede de 500 veces el salario.

**"ARTICULO 108**

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

**"ARTICULO 112.-** Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del Fisco Federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión."

**"ARTICULO 115.-** Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de 200 veces el salario mínimo.

**E.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE FECHA 26 DE DICIEMBRE DE 1990.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se adiciona el artículo 109, con una fracción V, para quedar como siguen:

**"ARTICULO 109**

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

**F.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 20 DE DICIEMBRE DE 1991.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 101, último párrafo, 104 fracciones I y II, 108, segundo párrafo, 109, fracción I, 112, primer párrafo, 113, segundo párrafo, 115, primer párrafo, para quedar como siguen:

**ARTICULO 101.-** Para que proceda la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en Materia Federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**ARTICULO 102.-**

I a III.-

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de cincuenta veces el salario o del diez por ciento de los impuestos causados. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

**ARTICULO 104.-**

I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos, incluyendo actualización y recargos, no excede de \$30,000,000.00.

II.- De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos, incluyendo actualización y recargos, excede de \$30,000,000.00.

II y IV.-

**ARTICULO 105.-**

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

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

III a VIII.-

IX.- Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.

**ARTICULO 108.-**

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$30,000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

**ARTICULO 109.-**

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**ARTICULO 112.-** Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías de cualquier crédito fiscal se hubiere constituido si el valor de lo dispuesto no excede de \$20,000,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

**ARTICULO 113.-** Igual sanción se aplicara al que dolosamente altere o destruya las maquinas registradoras de operación de cajas en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene sin estar autorizado para ello.

**ARTICULO 115.-** Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$8,000,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión

**G.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 20 DE JULIO DE 1992.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 92, actuales penúltimo y último párrafos, 104, fracciones I y II, y 108, segundo párrafo, y se adiciona el artículo 92 con un quinto párrafo, recorriéndose los demás en su orden y un último párrafo al propio y 115 Bis del Código Fiscal de la Federación, para quedar como siguen

**ARTICULO 92.-** En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o

declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penas cuando el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años, para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas incluyendo actualización y recargos, que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo no sustituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el procesado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado, podrá reducir hasta en un 20% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

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

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

#### **ARTICULO 104**

I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$30,000,000.00.

II.- De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$30,000,000.00.

**ARTICULO 108.-** El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

**ARTICULO 115-BIS.-** Se sancionara con pena de 3 a 9 años de prisión a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita:

I.- Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda, o en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate.
- c) Alentar alguna actividad ilícita, o
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación o.

II.- Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país, desde México al extranjero, o del extranjero a México, con el propósito de:

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales.
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate.
- c) Alentar alguna actividad ilícita, o
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación .

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas, con conocimiento de su origen ilícito, cuando esto hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de:

- a) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate.
- b) Alentar alguna actividad ilícita.

**II.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 3 DE DICIEMBRE DE 1993.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se adiciona el artículo 115-bis, con los párrafos tercero y cuarto, del Código Fiscal de la Federación, para quedar como siguen:

**"ARTICULO 115-BIS**

Igual sanción se impondrá a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que con el propósito de prestar auxilio o cooperación para evitar la identificación o localización de las sumas de dinero o bienes a que se refiere este artículo, no cumplan con la obligación de recabar o falseen la información sobre identificación del cliente y la correspondiente operación, conforme a lo previsto en las disposiciones que regulan el sistema financiero.

Para los efectos de este artículo, se entiende por sistema financiero el comprendido por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, intermediarios bursátiles, casas de cambio y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

**I.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 29 DE DICIEMBRE DE 1993.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se derogan los artículos 104, fracción primera, segundo párrafo y 105, fracción X del Código Fiscal de la Federación, para quedar como siguen:

**ARTICULO 104.-**

I.-

Segundo párrafo.- (Se deroga).

II a IV. -

**ARTICULO 105.-**

X.- (Se deroga).

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente.

**J.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 28 DE DICIEMBRE DE 1994.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 105 fracción V y 115-Bis, ultimo párrafo, para quedar como siguen:

**ARTICULO 105.-**

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

**ARTICULO 115-BIS.-**

Para los efectos de este artículo, se entiende por sistema financiero el comprendido por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, intermediarios bursátiles, casas de cambio y cualquier otro.

**K.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 15 DE DICIEMBRE DE 1995.**

**ARTÍCULO PRIMERO.-** Se adicionan los artículos 92, 102, 109, fracción I y V, 111, 112 y 115 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como siguen:

**"Artículo 92.**

I a III.

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

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

**"Artículo 102.**

I a III.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$2,500.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

**"Artículo 109.**

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalando en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II a IV.

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.

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

**" Artículo 111.**

I a IV.

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

"Artículo 112. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$35,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

"Artículo 115. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

**L.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 13 DE MAYO DE 1996.**  
**ARTICULO PRIMERO.-** Se deroga el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación y se sustituye por el artículo 400-Bis del código penal Federal, contenido en el capítulo II del título vigésimo tercero, denominado **OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA**, para quedar como sigue:

**ARTICULO 400-Bis del Código Penal Federal:**

Se impondrá de cinco a quince años de prisión y multa de cinco mil días al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta transporte o transfiera dentro del territorio nacional, de este hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de alguna actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos, de ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización o destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes o alterar alguna actividad ilícita.

La misma pena se aplicara a los empleados y funcionarios de las instituciones que integren el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas previstas en el párrafo anterior, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.

La pena prevista en el primer párrafo será aumentada en una mitad cuando la conducta ilícita se cometiera por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión público hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

En caso de conductas previstas en este artículo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requiere la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando dicha Secretaría, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos referidos en el párrafo anterior, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y en su caso, denunciar hechos que probablemente pueden constituir dicho ilícito.

Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existen indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las garantías derivadas de la comisión de algún delito y no puede acreditarse su legítima procedencia.

Para los mismos efectos, el sistema financiero se encuentra integrado por las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.



**M.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 30 DE DICIEMBRE DE 1996.**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 92, fracción I, 105, fracción IX, 108, 111, 114, y 114-A, para quedar como siguen:

**ARTICULO 92.-**

I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

**ARTICULO 105.-**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a).- Usar documentos falsos.

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

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

d).- Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se este obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

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

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

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

**ARTICULO 111.-**

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

**ARTICULO 114.-** Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

**ARTICULO 114-A-** Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazara de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejecute acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

**N.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1998,**

**ARTICULO PRIMERO.-** Se reforman los artículos 92, 104, fracción I, II y IV, 105 fracción XII y XIII, 110 fracción V, 111, fracción V y 113 fracción I, II y III, para quedar como siguen:

**Artículo 92.**

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia Declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

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

**Artículo 103.** Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas que el contrabando, cuando:

**Artículo 104.**

I De tres meses a cinco años si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$750,000.00.

II De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$750,000.00.

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

o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII de este Código.

**Artículo 105.**

XII. Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señale en el pedimento el nombre, la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiera solicitado la operación de comercio exterior.

XIII. Presente o haya presentado ante las autoridades aduanera documentación falsa que acompañe al pedimento o factura.

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

**ARTICULO 108.**

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad.

**Artículo 110.**

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado a efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

**Artículo 111.**

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

**Ñ.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 8 DE FEBRERO DE 1999,**

**ARTICULO SEGUNDO.-** Se reforman los artículos . . . y 194 en su actual último párrafo del Código Federal de Procedimiento Penales, para quedar como siguen Artículo 194.-...a) a c). . . y los previstos en los artículos 104, fracciones II y III, último párrafo y 105, fracción IV del Código Fiscal de la Federación

La tentativa punible de los ilícitos penales mencionados en el párrafo anterior, también se califica como Delito Grave.

**O.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 18 DE MAYO DE 1999.**

**ARTICULO SEGUNDO.-** Se reforman los artículos... y 194 en su actual último párrafo del Código Federal de Procedimiento Penales, para quedar como siguen:

Artículo 194.-...a) a c)... y los previstos en los Artículos 102, 105, fracciones I a IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III del artículo 104; 108 y 109, cuando les corresponda la sanción dispuesta, en la fracción III del artículo 108, y también en aquellos casos en que les corresponda la sanción a que se refiere la fracción II del mismo artículo, en este último supuesto, exclusivamente cuando sea calificado, todos estos artículos del Código Fiscal de la Federación Vigente.

## **CAPITULO SEGUNDO:**

### **LOS DELITOS FISCALES PREVISTOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.**

El presente capítulo tiene por objeto el estudio y análisis de los delitos fiscales en sí mismos, es decir, cada Delito Fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación vigente, será objeto de estudio para entender su contenido y la mecánica delictiva, como se comete cada delito desde la perspectiva de los elementos del tipo penal.

**Existen tres tipos penales principales de delitos fiscales: La defraudación fiscal y su equiparable; el contrabando y sus distintas modalidades y los diversos delitos de carácter fiscal como son los delitos de depositarios e interventores, el rompimiento de sellos o alteración de maquinas registradoras de comprobación fiscal, las visitas, los embargos o la revisión de mercancías sin mandato escrito de autoridad, el lavado de dinero etc.**

Respecto del delito denominado lavado de dinero, se encontraba regulado en el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación, como un delito de naturaleza Fiscal, sin embargo, el día 19 de marzo de 1996 el Poder Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión, una iniciativa de reformas a diversas leyes en materia penal y fiscal, en el cual se incluía la derogación del artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación, que fue sustituido por el artículo 400-Bis del Código Penal Federal y contenido en el capítulo II del título vigesimotercero denominado "OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA", publicándose en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de mayo de 1996, fue derogado del Código Fiscal de la Federación y ya no es competencia para su investigación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino del Poder Judicial de la Federación.

No obstante lo anterior esta Secretaria, seguirá investigando este tipo delictivo hasta en tanto, no prescriban el ejercicio de la acción penal por la comisión de estos delitos, por lo que en la presente investigación se incluyo dicho delito, para su estudio, toda vez de que se encuentra actualmente vigente en el artículo 400 bis del Código Penal Federal.

Hechos los comentarios anteriores, se procederá al estudio y análisis de los Delitos Fiscales en el orden antes mencionado.

## 1.- LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Partiendo de un razonamiento lógico deductivo es necesario partir del conocimiento general para llegar al conocimiento particular, por ende, se debe estudiar en primer lugar la dogmática del Fraude, y posteriormente desintegrar los diversos elementos esenciales de la Defraudación Fiscal, para la comprensión de esta figura delictiva y así tenemos que : El artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal, vigente establece:

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

Examinando la descripción legal anterior, se pueden establecer los siguientes elementos del Delito de Fraude: a) un engaño o el aprovechamiento de un error; b) que el autor se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido; y c) relación de causalidad entre el primer elemento, actitud engañosa, y el segundo, o sea que el elemento hacerse de la cosa o alcanzar un lucro sea consecuencia del engaño empleado por el sujeto activo o del aprovechamiento que hace del error en que se encuentra la víctima. Estas tres características son inseparables; no basta probar la existencia de una o dos; indispensable es la reunión del conjunto de las tres para integrar la figura delictiva que se comenta.

Al respecto, y para definir con claridad los elementos necesarios para entender los conceptos de engaño y error como elementos constitutivos del tipo, se transcribe la siguientes tesis Jurisprudenciales, que a la letra establecen:

**FRAUDE, COMO ELEMENTO DEL.** Tratándose del delito de fraude a que se refiere el artículo 386 del Código Penal Federal, el engaño existe por los efectos demostrados de la causalidad adecuada en la obtención de la prestación, comprobándose tanto los elementos materiales como los subjetivos, o sea el propósito de violar la ley penal, con la existencia del dolo, si consta un acto de voluntad del agente de obtener un enriquecimiento patrimonial valiéndose de medios operativos ilícitos.  
Instancia Primera Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación, época 7A, volumen 70, Parte Segunda, Página 19

No obstante lo anterior esta Secretaria, seguirá investigando este tipo delictivo hasta en tanto, no prescriban el ejercicio de la acción penal por la comisión de estos delitos, por lo que en la presente investigación se incluyo dicho delito, para su estudio, toda vez de que se encuentra actualmente vigente en el artículo 400 bis del Código Penal Federal.

Hechos los comentarios anteriores, se procederá al estudio y análisis de los Delitos Fiscales en el orden antes mencionado.

## **I.- LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Partiendo de un razonamiento lógico deductivo es necesario partir del conocimiento general para llegar al conocimiento particular, por ende, se debe estudiar en primer lugar la dogmática del Fraude, y posteriormente desintegrar los diversos elementos esenciales de la Defraudación Fiscal, para la comprensión de esta figura delictiva y así tenemos que : El artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal, vigente establece:

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

Examinando la descripción legal anterior, se pueden establecer los siguientes elementos del Delito de Fraude: a) un engaño o el aprovechamiento de un error; b) que el autor se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido; y c) relación de causalidad entre el primer elemento, actitud engañosa, y el segundo, o sea que el elemento hacerse de la cosa o alcanzar un lucro sea consecuencia del engaño empleado por el sujeto activo o del aprovechamiento que hace del error en que se encuentra la víctima. Estas tres características son inseparables, no basta probar la existencia de una o dos; indispensable es la reunión del conjunto de las tres para integrar la figura delictiva que se comenta.

Al respecto, y para definir con claridad los elementos necesarios para entender los conceptos de engaño y error como elementos constitutivos del tipo, se transcribe la siguientes tesis Jurisprudenciales, que a la letra establecen:

**FRAUDE, COMO ELEMENTO DEL.** Tratándose del delito de fraude a que se refiere el artículo 386 del Código Penal Federal, el engaño existe por los efectos demostrados de la causalidad adecuada en la obtención de la prestación, comprobándose tanto los elementos materiales como los subjetivos, o sea el propósito de violar la ley penal, con la existencia del dolo, si consta un acto de voluntad del agente de obtener un enriquecimiento patrimonial valiéndose de medios operativos ilícitos  
Instancia Primera Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación, época 7ª Volumen 70 Parte Segunda, Página 19

**PRECEDENTES:** Amparo directo 809/74. Guillermo Serafín Maya. 23 de octubre de 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Manuel Rivera Silva. Secretario: Alberto Martín Carrasco

**FRAUDE. CONCEPTO DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO.-** El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurrente en ella, así como la obtención de un lucro o beneficio indebido), con independencia de los medios comisivos, engaño o aprovechamiento de error, entendiéndose por el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido; en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien sólo se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el agente solo se vale de esa situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para una finalidad dolosa. Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89. Horacio Ruiz Samayoa. 5 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velázquez

En este orden de ideas el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación dispone:

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

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las personas siguientes:

I.- Con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00 (cantidad actualizada a enero de 1999. \$ 691,310.)

II.- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. ( cantidad actualizada a enero de 1999. \$ 691,310 y \$ 1,3036.96 respectivamente)

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

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

a) Usar documentos falsos.

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

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad.

No se formulara querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obteniendo del beneficio indebido conforme a este artículo, lo enteró espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o mediante requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales

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

Así tenemos que como elemento fundamental para acreditar dicho delito fiscal, es necesario acreditar o tener por comprobada, a juicio del Ministerio Público Federal y demostrar al juzgador,



la intención de delinquir, ese es el elemento psicológico del infractor que parte de un elemento volitivo y se traduce en un resultado lesivo al interés económico del erario público.

Igualmente resulta como un elemento necesario para configurar la existencia de la conducta antijurídica en materia fiscal se tiene que partir de la consideración de que las leyes fiscales son en primer lugar de autodeterminación de las obligaciones por el contribuyente, es decir, que es el obligado al pago del impuesto quien determina y hace líquida la obligación a su cargo, y proporciona a la Autoridad Fiscal los elementos necesarios que permiten llegar a la determinación del cumplimiento total de dichas obligaciones y la expresión en cantidad líquida que debe cubrirse en favor del fisco federal, cantidad numérica a pagar que expresamente ha nacido en ley y personalizado el mismo contribuyente, al colocarse en la situación que ha dado lugar al nacimiento de la obligación fiscal.

Y es la Autoridad Fiscal quien tiene las facultades, expresamente nacidas en ley, también, quien tiene el derecho a su cargo, o la facultad para verificar la exactitud y veracidad de lo manifestado por el contribuyente, y en el caso de encontrar una o varias discrepancias entre la situación real de las actividades económicas de ese contribuyente y lo que éste ha manifestado como verídica, al ejercer el ente de gobierno este derecho público, es el momento en que se manifiesta la potestad de la administración pública al ejercer la facultad represiva, ejemplificadora en contra de la conducta ilícita del contribuyente, para así inspirar en los demás un cumplimiento más exacto de la ley.

En este orden de ideas, el límite a la actuación del órgano del Estado en particular es el respeto a los principios de legalidad, es decir, que la autoridad hacendaria sólo puede hacer aquello que la ley le faculta expresamente, no puede ir más allá de la letra o el espíritu de la misma ley, no ha lugar a la interpretación de la norma jurídica, y siendo este tipo de procesos jurisdiccionales de carácter penal, pero que tienen su origen en procesos administrativos esta autoridad debe fundamentar su actuación.

El engaño, conceptuado como tal, tiene determinadas características entre las que destaca una conducta activa en materia fiscal, circunscrita a específicas formas de actuación del infractor, como la conducta típica para que se dé la plena existencia del dolo y, más aún, el uso de maquinaciones o engaños. Todo esto describe lo que ha sido expresado por la Sala Auxiliar y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las cuales han sostenido reiteradamente que solamente se configura una omisión dolosa, con el propósito de defraudar al fisco, con las conductas siguientes:

a) Omitiendo el pago de una prestación Fiscal, como consecuencia de las omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones a que se referían las fracciones anteriores del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación, tales como alterar, raspar, tachar cualquier anotación, asiento o constancia hechas en los libros de contabilidad, haciendo constar en ellos cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; no llevar libros de contabilidad requeridos por las leyes fiscales o llevar doble juego de libros, destruir o inutilizar los libros para evitar la inspección fiscal, o no practicar los inventarios o balances obligatorios.

b) Se establece de manera inequívoca y expresa que para la configuración del delito de defraudación fiscal se haga uso de engaños y maquinaciones, es decir, la manifestación de la licitud en la conducta que se traduzca en el resultado lesivo al patrimonio del erario público, pero la cuantificación del daño es un elemento tanto subjetivo como objetivo. Es subjetivo ya que parte de una persona infractora de la conducta que será sujeta de la relación impositiva en forma directa, pues la relación Fiscal se da únicamente entre el sujeto activo que siempre será un órgano del Estado el que estará encargado de recaudar el tributo y el sujeto pasivo, la persona física o moral a cuyo cargo corre la obligación establecida en ley de efectuar el pago del tributo, generalmente en dinero.

## 1.1 TÍPICIDAD EN LA CONDUCTA.

La acción típica es solo aquella que se acomoda a la descripción objetiva, en este caso de dos tipos de conductas darían la configuración del ilícito de la defraudación fiscal: a) mediante el uso de engaños, o b) mediante el aprovechamiento de errores; estas conductas tienen que encontrarse encaminadas a la consecución de un fin, que conlleva una serie de elementos normativos y subjetivos del injusto de una conducta que generalmente se reputa como delictuosa por violar en la generalidad de los casos, un precepto, una norma, penalmente protegida, que viene a desembocar en la protección del interés común, el patrimonio de erario público que debe ser protegido de esas conductas.

En virtud de lo anterior consideramos importante dar el concepto del tipo penal, por lo que debemos entender por tal lo siguiente

**Tipo.** Es la descripción abstracta que hace el legislador, en la Ley Penal, de los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie de delito, estos elementos se dan por medio de una acción positiva, el uso de engaños para la consecución de un objetivo; o de una conducta omisiva el aprovecharse del error en que se encuentra el sujeto pasivo con una finalidad dolosa.

La concepción psicológica entiende que la culpabilidad estriba en el nexo psíquico entre el sujeto y el hecho delictuoso. La concepción normativa destaca la contradicción entre la voluntad del agente y la norma jurídica, contrariedad que genera un juicio de reproche. Éste es un elemento volitivo, el infractor conoce la licitud de una conducta y genera una actividad para llegar a ella.

## 1.2. ATIPICIDAD EN LA CONDUCTA.

La antijuridicidad o ilicitud significan contradicción entre el comportamiento y la norma jurídica, razón por la cual la sociedad exige que la conducta de los miembros de dicha sociedad debe darse acorde a los principios que se han establecido para el desarrollo armónico de paz y superación para los miembros de dicha sociedad, por lo que las conductas se valoran como plausibles, y rechaza otras que se califican de ilícitas, injustas y delictivas. En este sentido las normas penales tenderán a la protección de los intereses de la comunidad, representada ésta por sus entes de gobierno, con el bien jurídico a proteger el patrimonio de la comunidad.

Este contexto de elementos subjetivos y objetivos de los ilícitos fiscales, hacen típica la figura de la Defraudación Fiscal, ya que es un delito que necesariamente debe ser patrimonial en perjuicio del Estado. La legislación actual tiene matices de incertidumbre para poder demostrar fuera de toda duda la existencia de tales delitos, pues el elemento volitivo es difícil de demostrarlo.

Por lo anterior es evidente que al no darse la intención dolosa de perpetrar el delito por el que se presenta la acusación en contra de determinado contribuyente, no existe dolo en la conducta de los indicados. Cabría invocar la siguiente jurisprudencia, aplicable por analogía en favor de la defensa:

Si un causante incurrió en omisiones porque estimó que se vulneraban las garantías que en su favor consagraba la Constitución General de la República y en tal virtud demandó la protección de la justicia federal, no puede hablarse de que el mismo haya obrado con el insano propósito de evadir el pago del impuesto; máxime si a raíz de su demanda protectora garantizó a satisfacción de las autoridades el importe del impuesto que, en su oportunidad debía enterar.  
RF. 18511954 BIJ. VII-1955, p. 322.

En virtud de lo anterior se desprende, que los elementos necesarios para configurar la materialidad del cuerpo del delito son:

a) **QUE EL SUJETO REALICE DOS O MAS ACTOS.** El presupuesto fáctico que determina al sujeto activo y los medios de comisión en este ilícito tributario es que dicho sujeto realice dos o más actos, ya que las palabras "con uso de engaños o aprovechamiento de errores", hace que este elemento, que pudiéramos llamar numérico, sea indispensable para configurar la conducta delictiva, ya que se refiere a palabras en plural, que hacen indispensable que sean dos o

más los actos ejecutados por las personas, por lo que si se realiza un solo acto, no se caería en los supuestos de este precepto punitivo en atención al principio de la estricta aplicación de las leyes fiscales y del principio de legalidad en materia penal.

**b) QUE ESOS ACTOS CONSISTAN EN EL USO DE ENGAÑOS O APROVECHAMIENTO DE ERRORES.** Aquí tendríamos los siguientes conceptos:

Uso: Implica una conducta de hacer, acción positiva.

Engaños: Hacer creer algo que es falso, es una acción falaz positiva.

Maquinación: El rebosamiento del error, malos designios, tramar algo oculta y maliciosamente.

Omisión: Falta por haber omitido la ejecución en todo o en parte de una cosa, no emprender la acción por él esperada.

El elemento engaño es el que va a permitir distinguir si existe la configuración real del cuerpo del delito y, por consiguiente, la probable responsabilidad del indiciado. Esta figura ha sido estudiada por la jurisprudencia de la Suprema Corte, la que ha dictaminado lo siguiente:

.... Es indudable que al referirse la ley penal al elemento engaño o error, se refiere al de naturaleza penal, pues es sabido que existe una forma de error de índole civil que no da lugar al ejercicio de la acción penal sino sólo a la rescisión del contrato, con resarcimiento de los daños y perjuicios enusados. Para que exista el engaño o error de naturaleza penal es necesario que exista en la mente del autor de aquel una dañada intención que tienda, no sólo a inducir a otro a celebrar un contrato, sino a la obtención ilícita de una cosa o a alcance de un lucro indebido: es decir, que entre la dañada intención del acusado de defraudar, y el beneficio ilícito, debe haber una relación inmediata de causa a efecto; pero si no se demuestra de una manera plena, como lo exige el artículo 19 constitucional, que el engaño o el error en que incurrió el denunciante haya sido de índole penal (a menos que de haberlo sido hubiera constituido la causa inmediata del beneficio ilícito obtenido por el inculpado), el enronquecimiento sin causa que así obtiene el demandado debe considerarse como una cuestión de carácter civil y plantearse ante las autoridades civiles correspondientes, ...

A.J. T. XXI, página 268.

Esta jurisprudencia se considera pertinente en atención a que puede cambiarse el concepto civil, por el de carácter administrativo. Pero el elemento que debe destacarse para que se configure la existencia de este ilícito es el elemento volitivo en el infractor para obtener un beneficio indebido, ya que de no presentarse éste estaríamos en presencia de la atipicidad en la conducta. La omisión es una conducta pasiva, no haber hecho, en tanto que el uso implica la idea de una acción positiva, la de hacer, contrario a la omisión, por lo que la norma secundaria, en este caso, emanada del Código Fiscal de la Federación, indica que se requiere de una conducta típica, el hacer, ya que se habla del "uso de engaños o aprovechamiento de errores", la disyuntiva "o", implica la acción de hacer una cosa o la otra, pero en ambas figuras se da la idea del hacer, acción positiva, y referida a una conducta falaz.

La siguiente jurisprudencia demuestra la anterior aseveración:

**FRAUDE, ELEMENTOS DEL DELITO DE.** La definición del delito de fraude contenida en los párrafos primero y último del artículo 368 del Código Penal pone en relieve que sus elementos constitutivos son: a) Una conducta falaz; b) Un acto de disposición; c) O aprovechamiento del error, y d) Un daño y lucro patrimonial en beneficio del sujeto activo. De acuerdo con la descripción del tipo del delito en estudio, una conducta falaz es el punto de partida del proceso ejecutivo en dicha figura delictiva. Dicha conducta está presidida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica, que en esencia consiste en determinar a otro, mediante engaños, a realizar un acto de disposición patrimonial o aprovecharse de su error no rectificándolo oportunamente. Así pues, la conducta falaz del sujeto activo y las maquinaciones o artificios empleados por el sujeto para obtener la entrega de la cosa, a que se hace mención en el párrafo último del artículo 386 del Código Penal o el aprovechamiento del error en que pudiera hallarse el sujeto pasivo, ya son suficientes para integrar la conducta activa del delito de fraude.

Jurisprudencia y tesis sobresalientes. Volumen, Act. II, Tesis 120, página 63.

Los elementos materiales del fraude son: a) el engaño a una persona o el aprovechamiento del error en que se halle; b) que por este medio se obtenga ilícitamente una cosa o se alcance un lucro indebido. Además, la doctrina ha establecido unánimemente que para la integración del delito de fraude debe existir una relación inmediata y directa entre los dos elementos indicados, o sea, que el engaño o aprovechamiento del error debe ser previo a la obtención ilícita de la cosa o al alcance del lucro indebido, y al mismo tiempo la causa determinante de una cosa o del otro. T.S., 6a. Sala, Septiembre 30 de 1941.

**c) QUE SE OMITA TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN.** En este sentido, debe darse un elemento que indique que esos actos guardan una estrecha relación entre sí, y que el legislador para expresar su criterio solamente habla de un acto: la omisión de ingresos. En otras palabras, esos dos o más actos deben tener necesaria y obligatoriamente una conexión o enlace entre sí, de tal modo que la autoridad fiscal, antes de formular su querrela, y el juzgador, antes de emitir su resolución, tienen que percatarse debidamente de que los actos realizados por una persona tengan correspondencia entre ellos. Los actos deben ser antecedente-consecuencia unos de otros, es decir, que el fin de uno de ellos debe provocar el inicio del otro y así sucesivamente y todos realizarse con un solo fin o propósito, el de disminuir el acervo imponible o el de evitar la imposición.

**d) QUE LA REALIZACIÓN DE ESO ACTOS TENGA COMO UNICO PROPOSITO EL DE OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO.** La valoración de los actos que se dan con el fin de disminuir el acervo imponible, y que, como se mencionó, la materialidad de dichos actos tenga como único propósito el de obtener un "beneficio indebido", expresión que dada su redacción nos lleva a interpretar la norma, la cual puede ser clasificada como delito doloso o intencional, ya que al exigirse un propósito deja fuera todo aquello que no sea una conducta deseada. El dolo, en tal caso, será la intención de obtener un beneficio indebido, es decir, d conocer y querer la ilicitud de la conducta realizando y relacionando dos o más actos

**e) QUE ESE "BENEFICIO INDEBIDO" IMPLIQUE UN PERJUICIO AL FISCO FEDERAL.** La cuestión es determinar cuándo existe un beneficio indebido. Este concepto no tiene un contenido jurídico directo, por lo que no es posible tener por demostrado de una manera fehaciente el dolo en la conducta, y al tener la imposibilidad de determinar claramente lo que debe entenderse por "beneficio indebido", no puede ser señalada con precisión legal la intención del sujeto, por lo que ésta no puede existir si no se conoce claramente la ilicitud en la conducta: es decir, no se puede hacer con intención algo que no se conoce; por lo tanto, al no comprobarse plenamente el dolo en la conducta, se produce una causa de atipicidad que origina que no exista responsabilidad penal dado que los elementos del delito no se adecuan a los presupuestos.

Las determinaciones que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público parten en ocasiones de errores numéricos o de elementos que no son tomados en cuenta por el contribuyente. Así, por ejemplo, un determinado contribuyente puede presentar como gastos una serie de facturas o recibos que por carecer de los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, no son considerados válidos y, por lo tanto, este contribuyente está haciendo deducciones indebidas para disminuir la base gravable del monto del impuesto a que está obligado. En ese momento se configura la existencia de un delito, ya que la autoridad fiscal, toma una cantidad diferente del monto del impuesto a pagar, por el contribuyente, más las actualizaciones y recargos por esa diferencia, y la cantidad que fue determinada por la Autoridad Fiscal.

Es en ese sentido que las cantidades que determina la Autoridad Fiscal pueden ser muy diferentes de la que autodeterminó el contribuyente, y si éste hace caso omiso del requerimiento de pago por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entonces estará cometiendo un delito, o lo habrá cometido al equivocarse al hacer su autodeterminación, ya que aplicó una tasa impositiva diferente a la que estaba obligado. Sería lógico que se hablara entonces de coautoría del delito, ya que quien efectuó esos cálculos erróneos, en la mayoría de los casos, fue de quien tiene a su cargo la contabilidad del negocio.

Es evidente que para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público si existe delito que perseguir, y aquí viene la importancia de las reformas fiscales para el año de 1997, en que el monto de la contribución omitida será determinante para establecer la sanción al contribuyente con relación a la pena privativa de libertad.

Si tomamos en cuenta, por otra parte, que el "perjuicio al fisco federal" debe ser el resultado de la actividad típica ligada al "beneficio indebido", de no existir ese nexo causal,

**nos encontraremos igualmente frente a otra causa de atipicidad. En este caso, la punibilidad de una conducta exige su adecuación exacta con una figura establecida en ley, de tal manera que al encuadrar al tipo y no darse esa exacta adecuación, la descripción del accionar reprimido se encuentra incompleta o confusa en la ley, al no tener un contenido específico y una expresión determinada.**

En virtud de lo anterior se desprende que los actos serán dolosos cuando se hayan realizado a sabiendas y con la única intención de eludir el pago de una contribución; por lo tanto, la tipificación del delito de Defraudación Fiscal no va relacionado para su materialización con la recaudación, sino a una conducta ilícita, es decir, el comportamiento del sujeto pasivo, y estos son los supuestos que deben darse, pues **de demostrarse que no existía la intención de delinquir del sujeto se configuraría la atipicidad del delito. Ante esta situación se hablaría de una infracción administrativa, pero no de un delito y menos de la "Defraudación Fiscal".**

Además, se requiere que el "beneficio indebido" implique un perjuicio al fisco federal. En ese sentido, el "beneficio indebido" exigido debe ser el producto de la disminución o sustracción de los montos impositivos a cargo de quienes realizaron dos o más actos relacionados entre sí, por lo que necesaria y obligatoriamente debe existir el nexo causal entre el "beneficio indebido" y la **causa necesaria, es decir, "el perjuicio al Fisco Federal".**

Para lograr la configuración del delito, basta el hecho externo de no abonar total o parcialmente alguna contribución, pero la falta de cualquiera de los presupuestos examinados en relación con los delitos que se le imputen a cualquier indiciado, evita necesaria la configuración de esos delitos. Es decir que la intención no existe si no se conoce perfectamente la ilicitud en la conducta, al no comprobarse el dolo, necesariamente se configura la atipicidad ya que no se presenta la adecuación de los elementos del delito.

La intención dolosa debe demostrarse ampliamente y fuera de toda duda, debe ser la verdad legal, esa referencia psicológica del sujeto a cometer el ilícito. Al respecto el artículo 9o del Código Penal Federal define a la intención o dolo en la conducta al establecer:

**Obra dolosamente** el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiera o acepte la realización del hecho descrito por la ley, y **Obra culposamente**, el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Al respecto, cabe destacar que el conocimiento ha de ser siempre efectivo y no sólo posible. Así pues, la previsión del resultado pertenece al dolo si va acompañada de una previsión de la

causalidad que no se separa en forma sustancial de la causación de ese resultado por parte del autor. A ese saber o conocimiento debe agregarse, para completar este aspecto intelectual del dolo, el de la significación jurídica o antijuridicidad de la acción u omisión legalmente prevista.

El elemento primordial para demostrar esta conducta es la intención volitiva del infractor, el elemento psicológico en querer y conocer la ilicitud en la conducta, pero es sabido que la complejidad de las leyes fiscales, hace que ese elemento sea demostrable únicamente por medio de pruebas documentales privadas y públicas; desgraciadamente, en México, el manejo de las cuestiones fiscales ha quedado en manos de los contadores, ha faltado la instauración de una verdadera cultura Fiscal, ya que es sabido que nadie pagará sus impuestos con una sonrisa, sino que tratará de que la carga fiscal, le sea lo menos gravosa posible y, en tal sentido, buscará la opción dentro o fuera de la ley, que le permita tributar en la forma más benéfica posible a sus intereses.

La inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad, y opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad: conocimiento y voluntad. Tampoco será culpable una conducta si falta alguno de los otros elementos del delito, o la imputabilidad del sujeto, porque si el delito integra un todo, sólo existirá mediante la conjugación de los caracteres constitutivos de su esencia. Así, la tipicidad debe referirse a una conducta; la antijuridicidad a la oposición objetiva al derecho de una conducta coincidente con un tipo penal, y la culpabilidad (como aspecto subjetivo del hecho) presupone ya una valoración de antijuridicidad de la conducta típica, pero al hablar de la inculpabilidad en particular o de las causas que excluyen la culpabilidad, se hace referencia a la eliminación de este elemento del delito, supuesta una conducta típica y antijurídica de un sujeto imputable.(4)

### 1.3. EL DELITO POR OMISIÓN.

En efecto la configuración de la conducta delictiva puede presentarse en actos de mera omisión, es decir, simplemente con no hacer se tipifica la conducta, ya que esta omisión está dirigida a la obtención de un resultado, la disminución del acervo imponible en perjuicio del erario público.

---

(4) Castellanos, Fernando. Lineamientos Elementales del Derecho Penal, México, Porrúa 1980, pag. 254.



Es decir, las inactividades del ser humano pueden producir beneficios, perjuicios o neutralidad para los demás seres humanos; las inactividades jamás producirán tales consecuencias. En las inactividades se advierte que el ser humano, al no realizar la actividad ordenada, no evita los beneficios, perjuicios o neutralidad para los demás seres humanos, las inactividades jamás producirían tales consecuencias. En las actividades se advierte que el ser humano, al no realizar la actividad ordenada, no evita los beneficios, los perjuicios o la neutralidad que van a producirse de una manera causal.(5)

Al efecto, existe la siguiente tesis de jurisprudencia, en relación con la conducta de omisión en la defraudación fiscal en la que si se demuestra plenamente en autos la falta de dolo en la conducta de los procesados, se puede configurar la atipicidad en la causa, por lo que se puede invocar en favor del procesado que reúna esas características la siguiente jurisprudencia:

**DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA.-**

La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en que se le hace caer, lo que no ocurre cuándo se trata de actos de mera omisión."

Debe tomarse en cuenta, al configurarse la existencia del delito de defraudación fiscal, el factor de tiempo, ya que el elemento delictivo para que se dé esta figura en opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que el engaño o el aprovechamiento del error debe ser previo al alcance del beneficio indebido, cuantificado éste patrimonialmente. Y aquí puede existir un elemento de atipicidad, si en la querrela presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación no se emite la determinación del perjuicio fiscal, cuantificado en pesos y centavos, no se configura el beneficio indebido, y por lo tanto no se acredita la existencia del delito de defraudación fiscal.

Surge el supuesto de que si hubiese existido esta determinación del perjuicio fiscal o declaratoria de perjuicio fiscal, como se puede delinear el tiempo en que se obtuvo el lucro indebido y se dio la configuración del engaño o aprovechamiento del error, que dio lugar al nacimiento del ilícito. Al respecto se señaló que y como mero ejemplo, en caso de que haya una omisión en la declaración de compras en el mes de enero, el contribuyente se hace acreedora una infracción administrativa.

(5) Isaias de G. Olga y Ramirez Hernandez, Elpidio. "Omisión", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, Pág. 2272.

Si la mercancía no se declaró para efectos fiscales, pero se vendió en el transcurso del año, repercutiendo en los ingresos expresados en la declaración anual de dicho ejercicio presentada en el mes de marzo del siguiente año, la autoridad hacendaría en ejercicio de sus facultades de comprobación encuentra la omisión en el registro de compras hasta fines del segundo año y determina presuntivamente la utilidad bruta por enajenaciones determinadas también presuntivamente a la tasa del 50%.

Aquí se estará sancionando con base en una presunción hecha por autoridad administrativa, para hacer más común el ejemplo, supongamos que esta empresa presentó en su declaración anual una pérdida fiscal en ese ejercicio, es cierto, cometió una infracción al omitir declarar compras, mas no ingresos, digamos que la pérdida fiscal es auténtica, pero esta empresa tendría que pagar la determinación de las compras hechas y, por ende, ajustar los pagos hechos, o la pérdida declarada, para así llegar a la cuantificación del monto omitido y saber la cantidad por la que el contribuyente obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Ahora bien, para encuadrar el tipo delictivo en el tiempo, debemos distinguir el momento en que se obtiene el lucro indebido, ¿caso al momento de efectuar las compras? ¿cuando no se declaran éstas? ¿cuando se vende la mercancía? ¿cuando se presenta la declaración anual? ¿cuando la autoridad hacendaría determina presuntivamente la utilidad obtenida por la empresa infractora?.

Al efecto el cuarto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación hace una referencia a la autodeterminación del contribuyente, el cual puede evitar el proceso penal si hubiese omitido el pago de alguna contribución y entera en forma espontánea, sin que medie requerimiento alguno, la cantidad omitida más los recargos que hubiera causado. Dicho entero debe presentarse antes de que la autoridad hacendaría descubra la omisión o el perjuicio causado al fisco federal, o antes de que exista el requerimiento de pago de dicha contribución, o de que la autoridad hacendaría haya decidido hacer valer sus facultades de comprobación por medio de una visita domiciliaria, o cualquier otra gestión de comprobación y se haya notificado debidamente al contribuyente.

Esta situación es la que se presenta durante el proceso administrativo. La autoridad hacendaría ejerce sus facultades de comprobación debiendo obligatoriamente cumplir con los requisitos señalados en los ordenamientos sustantivos, para ejercer actos de autoridad.

Es dentro de este supuesto el momento en que nace el acto administrativo como parte integral del proceso penal, ya que en principio es un acto de molestia que debe estar fundado, motivado y emanado de autoridad competente, y de esta actuación se podrá derivar la situación

calificada de ilícita, pero para que el subsecuente procedimiento penal no lleve en sí los vicios de Procedimientos que pueden afectar un proceso, deben cumplirse debidamente los lineamientos procesales que señalan los respectivos ordenamientos, El último párrafo del artículo en comento hace una referencia que se debe tomar en cuenta para tipificar los delitos de defraudación fiscal y de asimilación a la defraudación fiscal, éste es el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y sean diversas las acciones y las omisiones. Es decir, que la tipificación de la defraudación fiscal se dará solamente por un ejercicio fiscal, que deberá coincidir con un año de calendario, deben cumplirse los elementos de la adecuación delictiva, integrarse el tipo y sus elementos en este periodo, aunque se hayan cometido varios ilícitos por varios tipos de contribuciones.

Puede darse un ejemplo de esta situación en la que un contribuyente omitiera registrar el pago del impuesto al valor agregado, declarara ingresos menores a los realmente obtenidos, no enterara las contribuciones retenidas de sus trabajadores por aportaciones de seguridad social y se beneficiara sin derecho de un estímulo fiscal en materia de exportaciones, a lo que dice el párrafo en comento, todas estas conductas deberían subsumirse en una sola, y la autoridad hacendaria debería, en este caso, presentar una sola querrela por el delito de defraudación fiscal y equiparable, sumando todas las conductas descritas, y las contribuciones por las que hubiera sufrido el erario publico el perjuicio pecuniario en su patrimonio.

**En resumen, el delito de defraudación fiscal es el tipo específico del delito genérico de fraude y se resume en el elemento volitivo tendiente a producir el resultado típico mediante el engaño, es decir, la mentira dolosa cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad.**

#### **1.4. LA PENALIDAD EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

En lo referente a la penalidad impuesta a esta figura delictiva existen, a partir del primero de enero de 1997, tres sanciones diferentes, la que predominaba hasta antes de la reforma era la siguiente: si la defraudación no excede de la cantidad de \$100, 000.00, la penalidad seria de 3 meses a 6 años de prisión, es decir, si la persona que es sentenciada, lo es por vez primera, podría alcanzar una pena mínima, lo que permitiría pagar una multa que sería conmutable por la pena privativa de libertad.

Actualmente el delito de Defraudación Fiscal se sanciona con las penas siguientes: Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no excede de \$691, 310.00, con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado excede de \$691, 310.00.

requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por último dicho precepto legal dispone que se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Analizando las fracciones antes mencionadas y derivadas del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, encontramos que:

El inciso a) agrava o califica el delito cuando se utilicen documentos falsos, debemos entender la falsedad como la distorsión de la realidad, el uso de documentos falsos implica el conocimiento delictivo, por así decirlo, del evasor fiscal que por este medio trata de reducir la base gravable a su mínima expresión o nulificarla de manera absoluta para no pagar contribución alguna.

El uso de documentos falsos debe significar que el contribuyente utilice documentos de empresas que no existen, sin registro federal de contribuyentes o que utilice dos o más claves, la forma más significativa de conocer el uso de documentos falsos es cuando las autoridades fiscales compulsan a las empresas, es decir, solicitan al contribuyente que en forma aparente vendió alguna mercancía para conocer con exactitud el monto de la operación, en este momento, en muchas ocasiones, la autoridad fiscal descubre que la empresa que en forma aparente vendió al contribuyente visitado no existe, es más, el domicilio fiscal pertenece a otra empresa o nunca existió.

Con la situación anterior podemos presumir la utilización de documentación falsa, plenamente demostrada por las autoridades fiscales, otra forma de utilizar falsedad de documentos es cuando el contribuyente de la empresa ficticia "S.A.", compra facturas reales por \$ 50 millones, pero declara haber comprado sólo por \$ 5 millones, el resto fue omitido al declarar, la falsedad estará en la declaración del ejercicio anual presentada y durante la omisión de los pagos provisionales, es decir, existirán dos delitos autónomos entre sí mismos por la producción de diferentes resultados. En este ejemplo, podemos hablar de que existirá el delito de asentar datos falsos, pero además del primer delito, encontramos otro, el de haber presentado documentos falsos para obtener un resultado delictivo, que se traduce en haber obtenido un beneficio indebido de carácter y naturaleza económica con perjuicio del Fisco Federal.

En el inciso b) se menciona que se requieren dos elementos para tipificar el delito calificado, que las disposiciones fiscales establezcan, la obligación de expedir comprobantes fiscales y que el contribuyente no los haya expedido, en este sentido, incluso las máquinas registradoras de comprobación fiscal que no se utilicen pueden ser el instrumento de la comisión del delito calificado.

La clave del delito será que el contribuyente omita expedir en forma reiterada los mencionados comprobantes, el Diccionario Enciclopédico define a la palabra reiteración como "circunstancia que puede ser agravante, derivada de anteriores condenas del reo, por delitos de índole diversa del juzgado; acción y efecto de reiterar o reiterarse", es decir repetir en forma constante una acción, el momento en que el contribuyente omite expedir los comprobantes por costumbre, faltará definir qué porcentaje es definido como reiterado.

El inciso c) contempla dos actos relacionados entre sí para la comisión del delito calificado, la manifestación de datos falsos y que con éstos se obtenga la devolución de contribuciones a las que no se tenga derecho o no le correspondan. El primer acto del contribuyente será la manifestación de los datos falsos, es decir, ajenos a la realidad y basado en dichos datos falsos se obtenga la devolución de una contribución a la que no tuviera derecho, situación que es muy común. sobre todo con el pedimento de devolución del impuesto al valor agregado.

El último inciso que prevé esta calificación de delitos se refiere a que el contribuyente asiente datos falsos en sus sistemas o registros contables que esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales. Situación que sería la de comprar \$ 10 millones de mercancías en el ejercicio fiscal y sólo contabilizar un millón.

Los dos últimos párrafos del artículo en comento se refieren a que no existe querrela si el contribuyente entera espontáneamente: El pago de la contribución, el pago provisional de la contribución, o el beneficio indebido obtenido en términos de este artículo. Pero sin que el requerimiento, orden de visita o cualquiera otra gestión notificada por la autoridad para la debida comprobación de las disposiciones fiscales.

En el último párrafo se especifica que se toma en consideración para la aplicación de sanciones el monto de las contribuciones defraudadas, aquí ya no tenemos la posible comisión del delito, sino la calificativa de que sí existe defraudación, y es la autoridad administrativa la que determina esta situación al expresar "se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas", siendo que a juicio del suscrito, debe ser la autoridad

judicial la que determine al emitir la sentencia respectiva, mediante la cual se determine que realmente existe defraudación, no desde el momento de inicio de dicho procedimiento.

El delito de defraudación fiscal podemos clasificarlo como genérico, es decir, las acciones que definen al fraude son múltiples, es imposible definir las con exactitud, esta definición se encuentra contemplada en el artículo 109 que en sus diversas fracciones define cada acto u omisión para llegar al mismo resultado delictivo, la omisión en el pago provisional o definitivo de alguna contribución por medio del uso de engaños o del aprovechamiento de errores llegue a obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La inclusión de la "calificativa" en los delitos fiscales expone, el deseo de la autoridad de castigar con mayor rigor a los evasores fiscales, incluyendo las agravantes en determinadas conductas ilícitas y esta calificativa se traducirá en la sanción privativa de libertad sin derecho a libertad bajo caución o sustitutivo de libertad en caso de que el contribuyente resulte afectado con una sentencia condenatoria.

## **2.- LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA**

La defraudación fiscal equiparada constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal, las hipótesis descritas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación son conductas delictivas autónomas y por tanto debe ubicarse en la pluralidad de conductas y la pluralidad de resultados para poder decidir cuál es la unidad de propósitos y la unidad o pluralidad de resultados reducidos y así tenemos como **CONDUCTAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA** las siguientes:

### **2.1. CONSIGNACIÓN DE INGRESOS MENORES A LOS REALMENTE DECLARADOS, DE DEDUCCIONES FALSAS E INGRESOS ACUMULABLES.**

En efecto, el Código Fiscal de la Federación en relación con la defraudación fiscal, dispone:

**Artículo 109.-** Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:  
I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes...

La conducta en este ilícito es la siguiente:

a) Que el contribuyente infractor consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas: El tipo penal del delito aquí es que el infractor esté obligado a

presentar declaraciones en los términos y plazos que marca la Ley Federal correspondiente, y que dentro del contenido de estas declaraciones fiscales presente deducciones falsas.

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

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

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

Ahora bien, el bien jurídico protegido en este caso es la fe pública, entendiéndose por esta la que otorga la sociedad al objeto, signo exterior (moneda, emblema, documento) y forma, que el orden jurídico valora indispensable para la vida social. Pero en muchas ocasiones a través de deducciones falsas hechas por el contribuyente para reducir la base gravable que se toma como base para el cálculo del impuesto a pagar por el contribuyente, lo cual es configurativo del fraude, ya que está hecha de manera maliciosa en perjuicio del Fisco Federal.

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

Esta situación debe distinguirse claramente de los casos en que no se reúnen los requisitos establecidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales y las establecidas en cada capítulo para las personas físicas, ya que las deducciones que dan lugar a

una sanción administrativa, deben mantenerse en la esfera administrativa, pues no se ubica en la esfera de ilicitud.

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

b) Que dicho contribuyente declare ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, en efecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que los ingresos para efectos de la acumulación tanto de las personas morales y físicas, residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos, en el extranjero y la ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Igualmente, como sucede con la mayoría de los Delitos Fiscales, el elemento común de este tipo delictivo es la merma pecuniaria que sufre el erario público, debido a la conducta engañosa del contribuyente, en este caso una conducta activa-omisiva, activa, en la presentación de la declaración que hace ante la autoridad fiscal, y omisiva, al no declarar todos los ingresos gravados por los que debió pagar el tributo correspondiente con lo que configura una conducta engañosa al dejar de cumplir una obligación.

Así tenemos que por ingreso se entiende el acrecentamiento de las riquezas del particular en un ejercicio fiscal, es decir la diferencia calendario y la que se tenga al finalizar el mismo año, y por ende, el tipo penal del delito se demostrará al omitir declarar el acrecentamiento de dinero en efectivo, en bienes, servicios, o la ganancia inflacionaria que beneficie al contribuyente.

Este último concepto es de suma importancia en el derecho fiscal, ya que se está gravando una ficción, la ganancia inflacionaria que es el acrecentamiento de riqueza que sólo puede existir en libros, pero no ser real, y cuya omisión de cálculo puede dar lugar al nacimiento de la conducta delictiva, y reprimida como tal.

#### **2.1.1. EROGACIONES SUPERIORES HECHAS POR UNA PERSONA FÍSICA SIN COMPROBAR EL ORIGEN DE LA DISCREPANCIA.**

El artículo 109, fracción I, in fine del Código Fiscal de la Federación, establece: "...



En la misma forma será sancionada aquella persona física que:

Perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta reforma tiene su origen en el año de 1992 y es, un claro ejemplo de una ley privativa ya que la ley del Impuesto sobre la Renta, en su título IV tiene diez capítulos que señalan la multiplicidad de conceptos por los que una persona física puede percibir ingresos:

Capítulo I.- Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Capítulo II.- Ingresos Por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Capítulo III.- Ingresos por arrendamientos y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

Capítulo IV.- Ingresos por enajenación de bienes.

Capítulo V.- Ingresos por adquisición de bienes.

Capítulo VI Sección I Del Régimen General a las Actividades Empresariales.

Sección II Del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales.

Capítulo VII.- Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

Capítulo VIII.- Ingresos por intereses.

Capítulo IX.- Ingresos por obtención de premios.

Capítulo X.- De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Es decir, se sancionan penalmente las discrepancias producidas por las personas físicas que se dediquen a las actividades siguientes:

a) Que perciba ingresos por **DIVIDENDOS**, esto es, todo accionista, persona física, miembro de una persona moral, que se haya beneficiado con un reparto de utilidades de dicha persona moral.

b) Que reciban ingresos por **HONORARIOS**, es decir, la persona física que preste un servicio personal independiente, o "la actividad de la persona que ostentando un título profesional o técnico que lo faculta para el ejercicio de una ciencia o un arte en forma libre, la ejecuta en beneficio de un tercero bajo su dirección por una prestación remunerada, bajo propias normas de conducta y de acuerdo a planteamientos propios.

c) O esté dedicado a **ACTIVIDADES EMPRESARIALES**: Las actividades empresariales las define el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación como aquellas que realicen las personas entre las que se ubican las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca, silvícolas.

Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades señaladas en los puntos anteriores, del artículo 109, fracción I del Código Fiscal de la Federación de las diez del capítulo correspondiente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son sujetos de la posible comisión del delito de asimilación a la defraudación fiscal, sin considerar para tales efectos a las personas físicas que se dediquen o tengan ingresos provenientes de otras actividades, por lo que consideramos que esta disposición legal es una ley privativa, ya que se ubica en su comisión y sanción sólo a tres rubros de personas físicas. Por esta razón, a juicio del que escribe, ésta es una clásica ley privativa, no importa que se llegue a aducir que la generalidad es para quienes se coloquen dentro del supuesto que marca la ley, la privacidad legislativa señala al infractor, a quien percibe ingresos como persona física, excluyendo a otras personas físicas, que se dediquen a otras actividades, pero que están en la igualdad legal a los que sí son sancionados. (6)

El delito en comento se refiere a las personas físicas que hayan obtenido más gastos que ingresos en un ejercicio fiscal. Lo que se califica como delito, la forma de comprobar la discrepancia entre gastos e ingresos se remite a lo que señala la fracción I del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece:

Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiera declarado ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

- I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.
- II. El contribuyente en plazo de 15 días informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán en su conjunto de treinta y cinco días.
- III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, esta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

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

De lo anterior se desprende que la autoridad fiscal, le dará al contribuyente los plazos necesarios y las oportunidades suficientes para que éste explique a satisfacción de la Autoridad Fiscal el origen y la razón de la diferencia entre lo que gastó y lo que ganó en un año fiscal, y de no hacerlo corre el riesgo de que su conducta sea considerada delictiva, con las consecuencias que lleva consigo.

---

(6) URBINA, Arturo de Jesús, Los delitos Fiscales en México, De. Pac. S.A. de C.V. 1994, pag 134-135.

## 2.2. OMISIÓN DE ENTERO DE CONTRIBUCIONES RETENIDAS O RECAUDADAS.

La fracción segunda del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación estable como responsable del delito de asimilación a la defraudación fiscal a quien:

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

Ahora bien, para entender la presente figura delictiva, debemos primeramente entender el concepto de Responsabilidad Solidaria en la doctrina fiscal, y así tenemos que, el responsable solidario es la persona que por ministerio de ley auxilia al fisco federal en las facultades y cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin ser sujeto pasivo directo del pago de impuesto.

Por su parte el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que :

**Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:**

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

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

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron dentro de su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

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

a) No solicite su inscripción en el registro federal de Contribuyentes.

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

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

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal contribuyan, depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

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

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan u establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y por mantener inventariados en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo primero de la Ley Sobre el Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les preste servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XV. Ala sociedad que administre a los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. los fabricantes, productores, empaquetadores e importadores de los bienes a que se refiere el Artículo 2o fracción primera, incisos e) y f) de la Ley Sobre Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, por la diferencia de impuesto que resulte de conformidad con lo establecido en el artículo 8o, fracción V, de dicho ordenamiento, cuando el precio de enajenación de dichos bienes realizada por el contribuyente, sea superior en más de un 3% del precio de venta del detallista registrado por los fabricantes, productores, empaquetadores, de conformidad con la citada Ley.

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieren causado con respecto en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación no incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o a la fecha de que se trate. La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas, lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

De la anterior transcripción se desprende que el mencionado artículo imponen en sus 17 fracciones diferentes, las formas de retención y responsabilidad solidaria a cargo de terceros que deban retener y recaudar las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto.

"El cumplimiento de esta obligación consiste en que el retenedor extrae de los ingresos que va a percibir el contribuyente y que son la base de su impuesto, una cantidad determinada, fijada por la propia ley fiscal y entrega al fisco como pago provisional del impuesto a cargo del contribuyente, el cual podrá al momento de realizar la liquidación definitiva de su impuesto, acreditar tales pagos provisionales." (7)

En este orden de ideas es oportuno conceptualizar la responsabilidad solidaria y así tenemos que "La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación de pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales." (8)

Esta responsabilidad abarca a funcionarios públicos como recaudadores hacendarios, funcionarios de las oficinas de tránsito, funcionarios aduaneros, así como los Notarios, Jueces, Corredores y en general toda aquella persona que disponga de Fe Pública y a quien la ley le imponga la obligación de cerciorarse del pago de las contribuciones en las operaciones en que intervengan en su carácter de fedatarios. De igual forma se encuentran comprendidos los retenedores de las contribuciones, como sería el caso de los impuestos por salarios gravados por La Ley del Impuesto Sobre la Renta y que el patrón debe retener el impuesto que corre a cargo del trabajador, o la persona moral que hace pagos a personas físicas que reciben pagos por honorarios, quienes deben retener el 10% por cada uno de los impuestos siguientes: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente, del total de la prestación y enterarlo al fisco como pago provisional.

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

---

(7) ROLANDO ARREAOLA, Leopoldo. Retención de Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, México, pag. 2847.

(8) DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, México Porrúa, S.A. 1986, Pag 497.

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

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

La sanción administrativa esta contenido en el ultimo párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que dice: "La responsabilidad solidaria comprende los accesorios, con excepción de las multas: Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puede ser sancionados por actos u omisiones propios. Se entiende que el tercero en la relación impositiva, si no recauda estas cantidades, deber pagarlas de su peculio, con sus accesorios,.

Para encontrar el tipo penal del delito, debe delinearse quien es el sujeto que obtiene el beneficio indebido, si quien percibió las cantidades por las que sufrió la merma el fisco federal es el tercero retenedor o solidario, se encuadra en la conducta delictiva, pero si no retuvo o recaudo, el beneficiado es el sujeto pasivo con deuda directa, aunque no es responsable penalmente, el responsable es el tercero, pero solo en la vía administrativa.

### **2.3. BENEFICIO ILICITO DE UN DERECHO O ESTIMULO FISCAL.**

La fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación establece que ser sancionado con esas mismas penas a las previstas para el delito de Defraudación Fiscal, a quien:

Artículo 108: III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Así tenemos que un **SUBSIDIO FISCAL** es el apoyo de carácter económico que el Estado concede a los particulares con fines de fomento, durante periodos determinados y que se considera como la especie de genero denominado subvención, la cual consiste en un beneficio que otorga un gobierno, a los productores, transformadores, comercializadores, o exportadores de mercancías, para fortalecer inequitativamente su posesión competitiva internacional.

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

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

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

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

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

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

'Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El estado vigilara su aplicación y evaluara los resultados de esta...'

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

El carácter delictivo se configura cuando un contribuyente se beneficia del privilegio, sin que tenga derecho a tal, es decir, que su actividad no haya sido beneficiada por el acuerdo.

## 2.4. REALIZACIÓN DE ACTOS INDEBIDOS PARA DEFRAUDAR AL FISCO FEDERAL.

Esta ha sido la norma que prevé la "PLANEACIÓN FISCAL", es decir, la planeación empresarial tendiente a soportar una menor carga fiscal por el contribuyente. El artículo 109 fracción IV tipifica como delito el cometido por quien:

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

"Esta figura se incluyo como delictiva para evitar las llamadas planeaciones fiscales. Sin embargo, debe distinguirse la verdadera y autentica planeación fiscal, que es recurrir a actos plenamente reales, que tienen por objeto no necesariamente minimizar la carga impositiva sino darle una mejor distribución al patrimonio de la empresa con el fin de lograr una mayor productividad y lo que se ha confundido con esta verdadera planeación fiscal que es la defraudación, que es lo que malamente se le ha llamado planeación fiscal, que es recurrir a actos simulados con el objeto de omitir el pago del impuesto. En el primer caso tal conducta es perfectamente legal y valida; en el segundo caso tal conducta es delictuosa, criticable y deleznable. Esta figura ya se encontraba debidamente encuadrada en otros delitos como es el genérico de defraudación fiscal ya contemplado en el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, por la permanencia en ella, en cualquier momento un contribuyente puede verse implicado en un problema de índole penal por la apertura que representa este tipo.(9)

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

Esta disposición contraviene la norma constitucional que protege el principio de legalidad que consagra el artículo 14, ya que no establece con precisión a que actos se refiere, y al juzgarse por esta conducta se esta juzgando por analogía o mayoría de razón una sanción aplicada al tipo abierto, ya que la esencia de la tipicidad es limitar la conducta delictiva, para considerar cualquier clase de acto como medio o vía para la comisión del delito fiscal.

(9) López padilla, Agustín, Implicaciones Económicas y Penales del a Reforma Fiscal de los últimos años. Revista Análisis Fiscal hoy, Año III, Numero 29, Julio de 1991.



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

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

## **2.5. OMITIR PRESENTAR LA DECLARACIÓN DE UN EJERCICIO.**

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, establece en su fracción quinta lo siguiente:

**Artículo 109.-** Sera sancionado con las mismas penas del delito de la defraudación fiscal quien:

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

Para la integración de la presente conducta delictiva se requiere de la existencia de una serie de requisitos. Estos son:

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

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

c) La declaración debe referirse a un ejercicio, es decir, debe corresponder al año del calendario de las obligaciones fiscales del contribuyente. La omisión de la declaración que constituye el delito no se refiere a declaraciones de pagos provisionales, declaraciones complementarias, avisos y otras declaraciones por medio de documentos no anuales.

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

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

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

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

Las figuras descritas en estas cinco fracciones del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que asimila algunos comportamientos a la defraudación fiscal, deben llevar consigo la intención delictuosa para configurar el delito, es decir, debe existir el engaño tendiente a producir en la autoridad fiscal el error, producto de la mala fe o del dolo para causar una merma al erario federal, un perjuicio al fisco federal, y de no existir la intención de causar un daño patrimonial, no se tipificar el delito.

### **3.- DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

#### **3.1. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

El Registro Federal de Contribuyentes (RFC) es el mecanismo por medio del cual la administración hacendaría ejerce las funciones de vigilancia y cumplimiento de los sujetos obligados, los cuales son inscritos en el padrón de estos contribuyentes.

En efecto, el Registro Federal de Contribuyentes es un instrumento creado legalmente para efectos de control de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal. Para ello, el legislador restringe la voluntad del contribuyente obligándolo a solicitar su inscripción en dicho registro y a presentar oportunamente avisos que permitan a la autoridad mantener actualizado ese registro para que su consulta sea confiable.

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación dispone que deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes las personas morales o las personas físicas que tengan que presentar declaraciones periódicas o que por ley deban expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, proporcionando la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal.

Los datos que deben manifestarse ante la autoridad hacendaria son:

1. Clave del Registro Federal de Contribuyentes; que debe tener toda persona inscrita, formada por las iniciales de los apellidos y nombre, fecha de nacimiento o fecha de constitución de la sociedad y clave del registro informática (Homoclave), esta clave debe ser citada en todo documento que se presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando la Secretaria Hacienda y Crédito Publico sea parte en juicios.

1.1.- Nombre de las personas físicas, apellido paterno, apellido materno, nombre de pila.

1.2.- Razón o denominación social de las personas morales, fecha de constitución o de cambio en su estructura.

2.- Domicilio fiscal, en el se debe conservar la documentación comprobatoria de las obligaciones fiscales por un lapso de 10 años. El concepto de domicilio fiscal se encuentra establecido en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

**Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:**

Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que se designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considera domicilio fiscal de los contribuyentes, en el caso de que estos hubieren designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que le corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.

3.- Aviso de alta de las obligaciones fiscales. Este aviso es diferente de la solicitud de inscripción del Registro Federal de Contribuyentes.

4.- Aviso de aumento de las obligaciones fiscales.

- 5.- Aviso de disminución de las obligaciones fiscales.
- 6.- Aviso de baja de las obligaciones fiscales.
- 7.- Aviso de liquidación de una sociedad.
- 8.- Aviso de apertura de sucesión.
- 9.- Aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes.
- 10.- Aviso de cambio de actividad preponderante.

### **3.2. DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

Dentro de este apartado se analizarán de manera ordenada las cinco fracciones previstas en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación:

#### **3.2.1. OMISIÓN DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

**Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación:**

Se impondrá una sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:  
I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso de que este no lo haga.

El tipo penal del delito se configura por la omisión de solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año de calendario a partir de la fecha en que se debió hacer dicha solicitud.

El resultado de tal conducta se traduce en que la autoridad administrativa no puede ejercer sus facultades de comprobación al verificar el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales del infractor, así se tipifica esta conducta. La falta de registro es materia de otro delito, y así debe manifestarse por la autoridad fiscal en las querellas correspondientes.

La excepción es la de aquel que está obligado a presentar solicitud por cuenta de un tercero y no lo haga; en este caso, el responsable será la persona obligada a presentar la solicitud de inscripción, este es el típico caso del patrón que debe retener impuestos a sus trabajadores. Se presume una conducta ilícita por tal omisión, esta es la defraudación fiscal equiparable.

### **3.2.2. FALTA DE INFORMES O FALSEDAD EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

**Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación:**

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

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

Otra conducta típica de omisión es no rendir informes en los plazos que la autoridad hacendaria determina. Esta figura adolece de una falla de técnica legislativa, ya que no se determina en que tiempo a partir de la omisión de informes se tipifica el delito. Ya se encuentra prevista esta conducta en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, pero como infracción de carácter administrativo, y se deduce que a partir del día siguiente al en que la persona estaba obligada a presentar su declaración y no cumple con la disposición, comete bien sea una infracción administrativa o bien un delito fiscal.

El artículo 58, fracción VIII, y el artículo 10, ultimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen el plazo en que debe presentarse la declaración del ejercicio y es de tres meses siguientes a la fecha en que este termine. El pago provisional de las personas físicas y morales debe hacerse, de conformidad con el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a mas tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel que le corresponda el pago, no hacerlo significa incurrir en la infracción del artículo 110 fracción II del Código Fiscal de la Federación

A la autoridad hacendaria le conviene, para continuar con su política ejemplificativa, presentar querellas por delitos que sean sancionados mas severamente, y en el caso de falta de informes o falsedad de ellos, se querella por defraudación fiscal, ya que la conducta típica es presentar una declaración dolosamente, con engaños y falsedades, la cual encuadra plenamente en ese delito.

### **3.2.3. USO DE MAS DE UNA CLAVE EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

**El artículo 110 del Código Fiscal de la Federación dice que:**

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

III. Use intencionalmente mas de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

La conducta típica antijurídica que especifica este delito es el dolo demostrado por el contribuyente al usar mas de una clave en el Registro Federal de Contribuyentes, ya que se presume que la intención no puede ser otra que defraudar al fisco mediante el uso de dos o mas claves.

Si usa mas de una clave del Registro Federal de Contribuyentes, con el objeto de defraudar al fisco federal el contribuyente, estará cometiendo dos delitos autónomos en si mismos, uno, el uso de mas de una clave del Registro Federal de Contribuyentes, la cual es una conducta configurada como delictiva, ya que esto puede dar como resultado una posible defraudación fiscal. En este caso habrá un concurso de delitos, sancionados con las reglas aplicables a esta figura delictiva.

Los delitos acumulados son objeto de sentencia única, pero debe tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 18 del Código Penal Federal, que especifica:

**Artículo 18.-** Existe concurso ideal cuando con una sola conducta se cometen varios delitos. Existe concurso real cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos.

Situación esta ultima que se daría de usar mas de una clave del Registro Federal de Contribuyentes, ya que se supondría un fin delictivo, y a la autoridad fiscal le corresponde ahondar en la investigación de este contribuyente.

La conducta anterior supondría el uso de una doble contabilidad, doble domicilio fiscal, en suma, un doble registro de actividades, con lo que la conducta es típica y engañosa, por lo que puede querrellarse por este solo delito, independientemente que otras actividades encuadren en actos tipificados como delictivos.

El uso de dos o mas claves del Registro Federal de Contribuyentes permitiría a cualquier contribuyente el uso de doble o triple facturación, el manejo de varias cuentas bancarias con el indudable propósito de defraudar al Fisco Federal.

Por lo que es de lógica suponer mediante presunción legal que además del delito autónomo en si mismo del delito primario, la posible comisión de varios delitos mas, al amparo del uso de dos o mas claves del registro mencionado.

#### **3.2.4. ATRIBUCIONES DE ACTIVIDADES AJENAS.**

Esta fracción se encuentra **DEROGADA**, no obstante lo anterior, haremos algunos comentarios al respecto. Dicha disposición establecía lo siguiente:

**Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación:**

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

IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Esta es la situación que propicia el concurso real de delitos cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos, conductas típicas realizadas en diferentes momentos con diferentes resultados por diferentes actos.

El tipo penal del delito es el dolo o engaño mostrado por el contribuyente al manifestar ante el Registro Federal de Contribuyentes actividades distintas a las que realmente efectúa, es decir, que dolosamente se da de alta ante el mencionado registro, pero las actividades que constituyen la base gravable del impuesto son distintas de las que realmente efectúa, conducta que se supone hecha con un propósito doloso: de evadir al fisco federal.

Aparentemente, aquí no hay un concurso de delitos, ya que este tiene existencia autónoma, propia, que configura el delito tipificado en esta norma especial.

### **3.2.5. CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL SIN LA DEBIDA NOTIFICACIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

**El artículo 110 del Código Fiscal de la Federación dice que:**

Se impondrá una sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:  
V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes; después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieren realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

El concepto de domicilio en el derecho civil implica la intención de residir en un lugar con el propósito de establecerse en el por más de seis meses, a falta de él, el principal asiento de sus negocios, y como domicilio legal el lugar que le fija la ley como su residencia para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho la persona no este presente.

El concepto de domicilio en el derecho fiscal se encuentra en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación anteriormente transcrito.

La figura delictiva se tipifica en el momento en que el contribuyente cambia su domicilio fiscal sin dar el correspondiente aviso, o bien cuando recibe el aviso de una visita de la autoridad fiscal y antes del plazo de un año contado a partir de la fecha en que recibe este aviso desocupa el lugar de residencia de sus negocios. Se presume la mala fe y el dolo del contribuyente al

desocupar el domicilio fiscal sin dar a la autoridad fiscal la oportunidad de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Asimismo, se configura este tipo delictivo si la autoridad fiscal determina un crédito fiscal a cargo de un contribuyente y ,este cambia de domicilio fiscal sin garantizar dicho crédito o lo haya pagado o haya quedado sin efectos dicha determinación. La conducta delictiva que se tipifica en este caso es en primer lugar por el cambio de domicilio sin presentar el aviso a que se este obligado, la determinación del crédito que haya quedado sin garantía, sin pago o sin efecto, tipifica otro delito motivo del seguimiento de otra causa penal, o bien de otro punto resolutivo al dictar sentencia, si fue presentada la querrela por la comisión de este delito junto con otros cometidos por el infractor.

**El párrafo final del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación establece que:**

No se formular querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que esta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al Registro Federal de Contribuyentes, en el caso de la fracción V.

El contribuyente puede autodeterminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a la autoridad fiscal le corresponde el papel de verificar lo manifestado por el que puede autocorregirse en caso de existir diferencia de criterio en dicho cumplimiento.

La autoridad fiscal da al contribuyente la oportunidad de autocorrección antes de presentar la querrela, una vez iniciando, el procedimiento de verificación ya no opera esta facilidad, si se descubren discrepancias entre lo manifestado y las operaciones reales contables del contribuyente , proceden las sanciones administrativas o, en su caso, las sanciones judiciales por vía penal.

La figura delictiva prevista en esta ultima fracción no llega a conformarse si el contribuyente conserva algún otro establecimiento en el cual pueda ser localizado por la autoridad fiscal, aun cuando cierra alguno de ellos y no de el aviso correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes, lo que importa que el contribuyente pueda ser localizado en el momento en que se le requiera.



#### **4.- DIVERSOS DELITOS DE CARACTER FISCAL.**

La mayoría de estos delitos llamados "fiscales" participan de la naturaleza de las infracciones administrativas, pero por la gravedad en la conducta del infractor, la autoridad fiscal determino considerar estas infracciones en la categoría de delitos.

Estas sanciones no son penadas severamente, ya que la penalidad va de tres meses a tres años de prisión, operando nuevamente las reglas del concurso de delitos, en el caso de ser querellado por la presunta comisión de varios ilícitos fiscales.

Para estudiar estos diversos delitos podemos hacer la siguiente división:

- a) Delitos relacionados con la contabilidad y la presentación de declaraciones.
- b) Delitos de abuso de confianza por depositarios e interventores.
- c) Delitos de alteración o destrucción de sellos oficiales.
- d) Delito de abuso de autoridad.
- e) Delito de robo en recinto oficial.
- f) Delitos relacionados con operaciones financieras realizadas con recursos ilícitos (lavado de dinero).

##### **4.1. OMISIÓN DE DECLARACIONÉS.**

Cabe destacar que la fracción I del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra **DEROGADA**, no obstante, se harán algunos comentarios al respecto, y así tenemos que dicha fracción disponía:

**Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación.**

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

- I. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviera obligado durante dos o mas ejercicios fiscales.

En este orden de ideas debemos recordar, que el termino 'ejercicio' se refiere al que emana del año fiscal terminado, mismo que coincide con el año de calendario, pero la configuración en la comisión de este ilícito se refería a que debe de transcurrir los plazos de presentación de dos o mas ejercicios.

Además, el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos necesarios para cumplir con las formalidades de las declaraciones, entre las que destacan que debe

hacerse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que de no hacerlo así, la declaración no serrar valida, además deben proporcionarse el numero de ejemplares, datos, informes que requiera la autoridad y adjuntarlos documentos que dichas formas requieran. Las oficinas autorizadas para presentar las declaraciones son las Instituciones de Crédito, del lugar de residencia del contribuyente.

Esta figura delictiva en comento únicamente se daba por la omisión en la presentación de las declaraciones anuales en dos o mas ejercicios fiscales a que se estuviera obligado, es decir, se comete el delito por una abstención, el no hacerlo que se esta obligado; si se presenta una declaración con vicios de forma y adoleciendo de errores o datos faltantes, podría darse una infracción administrativa, pero no la comisión de un delito.

El termino para computar el inicio de esta figura delictiva se daba a partir de la terminación de los plazos para presentar la declaración, que es de los meses de enero a abril del año siguiente, al que termino el ejercicio fiscal, por lo que solo a partir de la expiración de ese plazo comienza a correr el termino para configurar la comisión por omisión en esta figura delictiva, **MISMA QUE ACTUALMENTE SE ENCUENTRA DEROGADA.**

#### **4.2. DELITOS COMETIDOS POR MEDIO DE SISTEMAS CONTABLES.**

**Artículo III del Código Fiscal de la Federación, dispone.** Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

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

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación determina las reglas que deben seguir las personas obligadas a llevar la contabilidad de la empresa o persona fisica a efecto de dar a la autoridad fiscal una mayor facilidad de verificar el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales. Estas reglas son:

a) llevar los sistemas y registros contables determinados en el artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación cumpliendo una serie de requisitos mínimos de esta contabilidad, como son:

1) Identificación de cada operación, acto o actividad y sus características relacionándola con documentación comprobatoria; de tal forma que aquellos pueden identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

2) Identificación de cada inversión, relacionándola con documentación comprobatoria; de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuar la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

3) Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den las cifras finales de las cuentas;

4) Formular los estados de posición financiera;

5) Relacionar estados de posición financiera anteriores con las cuentas de cada operación;

6) Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y asentarlos correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios;

7) Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.

8) Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

9) Utilicen, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal a que hace mención el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

b) Asentar en forma analítica y dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se hicieron las actividades respectivas.

c) Llevar la contabilidad en el domicilio fiscal.

Las operaciones fiscales son las tendientes al estricto cumplimiento de la presentación de declaraciones, formas de pago por impuestos recaudados o retenidos, deducciones hechas, la forma en que se determinó la existencia del impuesto a pagar o declaración a favor o en ceros, y la obligación de conservar la documentación comprobatoria por un plazo de diez años a partir de la fecha en que se realizó la operación o el trámite ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a igual que la conservación de los avisos que cambien la situación fiscal del contribuyente y relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, en los plazos y términos que fije la ley.

La tipificación del presente ilícito se configura con una acción, la de registrar en dos o más libros o sistemas de contabilidad operaciones contables, fiscales y/o sociales con diferentes contenidos, aquí no importa que esta documentación se haya presentado ante las autoridades

fiscales o no, el resultado típico se configura con la acción, descubierta de parte del contribuyente, de llevar una doble, triple o más contabilidad.

En efecto en los libros de contabilidad se registran las operaciones efectuadas, mediante los cuales se conoce la situación de una negociación. El registro de las operaciones tiene que ser veraz, pues la falsedad al respecto acarrea forzosamente una visión inexacta de la situación económica del negocio; pero muchas veces, para ocultar ese estado, debido a que denota fuertes cantidades gravadas, se lleva otra contabilidad en la cual no se registran asientos reales y, por tanto, no se revela el verdadero estado de la negociación, disminuyéndose el monto de las cantidades gravables.

Esta doble contabilidad es la castigada por la ley, pues ella, como ya se indicó, no puede tener otra finalidad que la omisión del pago de los impuestos. La falsedad de uno de los libros se revela claramente en el hecho de que para una misma contabilidad los libros registren asientos diferentes, debiendo considerarse que si cada asiento consigna una operación, no puede haber más que un resultado; la pluralidad de asientos diferentes indica inconclusamente la falsedad. Así tenemos que los elementos del fraude son:

- a) Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad. Estos juegos pueden ser autorizados o no, como lo señala la misma ley, y
- b) Que en cada uno de esos juegos de libros se registren diferentes asientos.

No obstante lo anterior, cabe destacar que, si registran respecto de las mismas operaciones asientos idénticos, no existe falsedad y, por ende, no hay fraude al fisco.

Este delito es independiente de cualquier otro que se llegue a configurar, ya que el resultado típico es que el contribuyente lleve una doble contabilidad, además esta situación puede presentarse como la configurativa del dolo o mala fe en la comisión de otro delito, la defraudación fiscal, cuyo resultado delictivo será distinto a dicho delito en comento.

#### **4.3. DELITO COMETIDO POR LA DESTRUCCIÓN DE LIBROS.**

**"Artículo 111.** Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

La forma de tipificar el ilícito antes descrito, inicia cuando el contribuyente actúe dolosamente y sea él mismo o por interpósita persona quien altere, oculte o destruya total o parcialmente los sistemas y los registros contables, al igual que la documentación respectiva que debe conservar, mantener y registrar en términos y condiciones que disponen las leyes fiscales. Este delito es autónomo de cualquier otro que se presente, el resultado final es la inutilización total o parcial de los registros o sistemas contables, que impida la verificación por parte de las autoridades fiscales.

El dolo es fácil de demostrar, ya que se prevé en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación el supuesto de que sean inutilizados, perdidos o robados los libros o sistemas de contabilidad. Así tenemos que en el artículo 33 del citado ordenamiento jurídico, señala las situaciones que configuran la tipicidad de esta figura delictiva, el cual a la letra dispone:

**Artículo 33.-** Cuando los libros o demás registros de contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente, los mismos deberán conservarse hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, respecto de las operaciones, actos o actividades consignados en dichos libros o registros y deberán reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio pudiendo realizarlos por concentración.

Tratándose de destrucción o inutilización total, pérdida o robo de libros, registros o colecciones de hojas foliadas, el contribuyente deberá acentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad de que se trate, los asientos relativos al ejercicio en el que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, pudiéndose realizar por concentración.

En las situaciones a que se refieren los párrafos anteriores, el contribuyente deberá conservar en su caso, el documento público en el que consten los hechos ocurridos, hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Una vez obtenido el documento público en que consten los hechos por los cuales se perdieron los registros o sistemas contables que no es otra cosa que la denuncia penal ante el ministerio público respectivo, se debe exhibir dicho documento público ante la autoridad fiscal correspondiente, conjuntamente con los nuevos libros u hojas, para ser sellados previamente a la utilización por parte de los contribuyentes, con lo cual se evita configurar el tipo delictivo.

En ella se prevé la actividad a que recurren muchas veces los contribuyentes para eludir el pago del impuesto. Los elementos son los siguientes:

- a) Destrucción o semidestrucción de los libros de contabilidad. Por destrucción debe entenderse el perjudicar la entidad, haciéndola inservible para los fines a que fue destinada, y por semidestrucción el perjudicar esa entidad dejando servibles partes de la misma;
- b) Que la destrucción o semidestrucción provoquen la ilegibilidad de los libros de contabilidad. Analizando con detenimiento este elemento, se llega a la conclusión de que dada

la connotación de destrucción y semidestrucción, solamente en la segunda rige la calificación de que quede en estado de ilegibilidad, aunque con la semidestrucción quedan partes servibles, dejan sin inteligencia el estado contable; así pues, propiamente no es la ilegibilidad, sino la falta de comprensión de lo que queda de la semidestrucción, pues la destrucción, que separa las partes del todo, deja siempre ilegibles los libros de contabilidad,

c) Que la destrucción o semidestrucción se haga voluntariamente. En este caso, se señala un dolo específico que exige para la integración del tipo penal del delito la intención (acción u omisión voluntaria). El accidente nunca puede ser objeto en este delito ni en ningún otro, de prevención penal, porque la misma calidad accidental impide la presencia del elemento interno necesario para la consumación del delito.

#### **4.4. DETERMINACIÓN DE PERDIDAS CON FALSEDAD.**

**Artículo 111 del código Fiscal de la Federación dispone:**  
Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:  
IV. Determine pérdidas con falsedad."

Éste es un elemento que configura la comisión de otro delito, la defraudación fiscal, ya que la determinación por parte del contribuyente de pérdidas fiscales en su favor configura un elemento de esa figura delictiva, el resultado es la obtención de un beneficio indebido, la falsedad es usar el engaño para obtener determinados fines, el resultado típico, que es el lucro indebido.

La falsedad es un elemento que se distingue por el uso de la mentira, la deslealtad, la traición, la mutación de la verdad que llega a dañar el bien jurídico protegido, que es la fe pública.

Esta desvirtuación hecha maliciosamente en perjuicio del fisco federal configura uno de los medios comisivos para obtener el resultado típico, por lo que, esta conducta no puede ser única y tipificada como delito autónomo, será agravante en la comisión de otro delito, conducta que deberá ser determinante para que el juzgador la sancione más severamente, éste es un claro ejemplo de una pluralidad de conductas y unidad de resultado.

#### **4.5. OMISIÓN DE DECLARACIONES INFORMATIVAS DE INVERSIONES EN PARAISOS FISCALES.**

Como una derivación de las medidas tendentes a cambiar el lavado de dinero producto de actividades ilícitas, y para abatir la fuga de capitales, así como la defraudación fiscal para 1997 se adiciono la siguiente fracción del artículo en comento:

**Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación:**

V. Sea responsable de omitir la presentación por mas de 3 meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refiere los artículos 58, fracción XIII, 72, FRACCIÓN VII Y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Esta fracción V se refiere a la omisión de declaraciones informativas, aquí no existe omisión en pago de alguna contribución, si no que simplemente el omitir presentar la declaración informativa de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal en los llamados "paraísos fiscales", a los que se refieren los siguientes artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone en su fracción XIII que: Los contribuyentes obtengan ingresos de los señalados en este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley tendrán las siguientes:

XIII.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración Informativa sobre las Inversiones a que se refiere el artículo 50-B de esta Ley, que hayan realizado o mantengan en el ejercicio inmediato anterior en jurisdicciones de baja imposición fiscal, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta, por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro; o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para los efectos de esta fracción se consideran Inversiones que, se hayan realizado en Jurisdicciones de baja imposición fiscal, tanto los depósitos como los retiros. Cuando el saldo del total de las Inversiones al final del ejercicio sea cero, el contribuyente estará relevado de acompañar los estados de cuenta a la aclaración Informativa a que se refiere esta fracción, siempre que dicho saldo fuere resultado de la transferencia de las inversiones a territorio nacional o a países con los que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información y dicha circunstancia sea acreditada por el contribuyente. La declaración a que se refiere esta fracción, será utilizada únicamente para efectos fiscales.

El titular y los cotitulares de las Inversiones previstas en el párrafo anterior serán quienes deberán presentar la declaración antes señalada y las demás personas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 50.-B de esta Ley sólo estarán relevadas de presentar la misma, siempre que conserven copia de la declaración presentada en tiempo y forma por el titular y cotitulares de la Inversión en la jurisdicción de haya Imposición fiscal.

Por su parte el artículo 72 de dicho ordenamiento jurídico determina que las personas morales a que se refiere este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

VII Presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre las inversiones a que se refiere el artículo 50-B de esta ley que hayan realizado o mantengan en el ejercicio inmediato anterior, en que jurisdicciones de baja imposición fiscal, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta de depósito, inversión, ahorro o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para los efectos de esta fracción se

consideran Inversiones que se hayan realizado en jurisdicciones de baja imposición fiscal, tanto los depósitos como los retiros. Cuando el saldo del total de las Inversiones al final del ejercicio sea cero, el contribuyente estará relevado de acompañar los estados de cuenta a la declaración informativa a que se refiere esta fracción, siempre que dicho saldo fuere resultado de la transferencia de las inversiones a territorio nacional o a países con los que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información, y dicha circunstancia sea acreditada por el contribuyente. La declaración a que se refiere esta fracción será utilizada únicamente para efectos fiscales.

Esta fracción fue adicionada para obligar a los contribuyentes a presentar en febrero de cada año, declaración informativa sobre inversiones realizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades residentes en dichas jurisdicciones ; además, el contribuyente debe acompañar los estados de cuenta, depósito, inversiones, ahorro o todo tipo de documentación que haya establecido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último el artículo 74, de dicho ordenamiento jurídico dispone:

74. Están obligadas al pago del Impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia Inflacionaria es el Ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los Ingresos atribuibles a éstos.

No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las Instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción IV del artículo 140 de esta Ley.

Cuando las personas tengan deudas o créditos en moneda extranjera y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como Ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 134 de esta Ley.

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, los que les correspondan conforme al Título III de esta Ley, así como las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto.

Tratándose de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, los contribuyentes no los considerarán para los efectos de pagos provisionales de este Impuesto, salvo lo previsto en el artículo 80 de esta Ley.

Cuando los ingresos a que se refiere el Capítulo IX de este Título los reciban los contribuyentes señalados en el Título II, las sociedades de Inversión de renta fija Integradas exclusivamente por contribuyentes del Título II o las personas morales a que se refiere el artículo 73 de esta Ley, no se efectuará la retención del impuesto señalado en el Capítulo de referencia.

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual.

Las personas físicas que sean socios o asociados de personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras o miembros



de sociedades cooperativas de producción, deberán comunicar por escrito a dichas personas, en cada ejercicio, en cuál de ellas deberá ser considerada para efectos de lo dispuesto por los artículos 10-B y 67-B de esta Ley. En caso de que la comunicación a que se refiere este párrafo no se efectúe en los primeros tres meses del ejercicio, se considerará que dicha persona física está siendo considerada por otra persona moral para los efectos mencionados.

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados para efectos de esta Ley, a determinar sus Ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contra prestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contra prestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contra prestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 65 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a las Secciones II y III del Capítulo V de este Título.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

En cuanto a la disposición por la omisión de la información es de tres meses a tres años de prisión, delito no grave, pero que implica correspondiente proceso penal y es una figura relacionada con el lavado de dinero. Ahora bien las jurisdicciones de baja imposición fiscal son los llamados "paraísos fiscales".

Estos "paraísos fiscales", son estados soberanos, cuyo atractivo es el nulo o bajo cobro de contribuciones, características que hace interesantes a estos lugares, para evadir, de alguna forma, el pago de contribuciones.

Estos Estados tienen la característica de ser lugares donde se realiza todo tipo de operaciones financieras, protegidas por el secreto bancario más absoluto, de ahí que inversionistas de todo el mundo los prefieran, algo curioso es que los paraísos fiscales más conocidos sean las islas del Caribe, tanto por su situación geográfica como por su propia historia, antiguos refugios de piratas en los siglos XV, XVI y XVII, que se han convertido, en algunos casos, en refugios de alguna otra clase de piratas del siglo XX y posiblemente del XXI. Lo anterior tiene remembranza histórica ya que en los siglos mencionados los tesoros eran de metales preciosos, ahora la riqueza proviene de drogas y derivados alcaloides.

ESTA TESIS NO DEBE  
SAUR DE LA BIBLIOTECA

En suira, el tipo penal de esta figura delictiva se compone por la omisión de la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de inversiones que se hubieren realizado en las jurisdicciones de baja imposición fiscal o paraísos fiscales, dichas declaraciones informativas deberán de presentarse en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas. Si el contribuyente omite para el mes de junio la presentación de estas inversiones, habrá incurrido en el delito de referencia.

Dicha disposición legal indica que el contribuyente deberá acompañar a la declaración informativa los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro o, en su caso, la documentación necesaria para comprobar las inversiones. La documentación será específica mediante las reglas de carácter general que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al igual que la mayoría de los artículos que componen el capítulo correspondiente a los delitos fiscales del Código Fiscal de la Federación, existe el cumplimiento espontáneo y al efecto dispone:

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

#### **4.6. DELITOS DE DEPOSITARIOS E INTERVENTORES POR ABUSO DE CONFIANZA.**

El artículo 2516 del Código Civil para el Distrito Federal, establece que el depósito es un contrato bilateral por el cual una persona llamada depositario se obliga hacia otra llamada depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble, que aquel le confía, y guardarla para restituirla cuando la pida el depositante.

En cuanto a Interventor, es una figura jurídica designada en los juicios sucesorios para vigilar la actuación del albacea, o bien, dentro del derecho que regula las quiebras de las sociedades mercantiles o personas físicas. El Interventor es el órgano encargado de representar los intereses de los acreedores, los que son nombrados en forma provisional por el juez en la sentencia declarativa de la quiebra regulado en los artículos 50, 58 a 72 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Así, la figura del Depositario o Interventor la podemos entender en materia fiscal como la persona tercera ajena al procedimiento administrativo, que tiene a su cargo la custodia de bienes muebles o inmuebles, designada por la autoridad hacendaria, a efecto, de mantener en buen estado y conservación los bienes designados para garantizar el interés del fisco federal, en los casos en que debe hacerse este nombramiento.

El abuso de confianza es un delito en contra del patrimonio de las personas. El Código Penal Federal dispone que hay abuso de confianza cuando una persona, con perjuicio de un tercero, dispone para sí o para otro de una cantidad de dinero, de un documento o de cualquier otra cosa ajena mueble, de la cual se le ha transmitido la tenencia, pero no la propiedad .

Para configurar los elementos del delito se requiere que:

- 1) El depositario o interventor sea nombrado expresamente por la autoridad hacendaria, en los casos en que se esté obligado a efectuar dicho nombramiento;
- 2) Deben configurarse los elementos del delito de abuso de confianza, es decir, debe existir una disposición para sí o para otra persona del bien depositado, de sus productos o de las garantías de cualquier crédito fiscal y;
- 3) Debe existir un nexo causal o relación en los hechos anteriores y el resultado final; que se dé el perjuicio en contra del fisco federal, y sea determinado en cantidad liquida.

El depositario que oculte los bienes está cometiendo un delito por acción, la ocultación de los bienes que le han sido confiados a su custodia por medio de engaños tendientes a defraudar al fisco mediante una acción que esconde, oculta, impide que sea vista una cosa, disfraza la verdad con el Propósito de causar un daño merma en el erario público.

El no poner los bienes que le confiaron a disposición de la autoridad fiscal cuando ésta lo requiere representa, así mismo una conducta engañosa, dolosa, típica ya que se supone que el infractor hizo uso para sí, sin causa ni derecho, de bienes que no pertenecían.

Así tenemos que el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación dispone:

**Artículo 112 del Código Fiscal de la Federación:**

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren

constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$35,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.(cantidad actualizada a enero de 1999: \$91, 796.21)  
Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

#### **4.7. DELITOS DE ALTERACIÓN O DESTRUCCIÓN DE SELLOS FISCALES.**

El artículo 113 del Código Fiscal de la Federación dispone:

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente:

- I. Altere o destruya los Aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- II. altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente, o los enajene, sin haber estado autorizado para ello.
- III. Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para imprimir comprobantes fiscales, o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

En este delito se alcanza el beneficio de la libertad, siempre y cuando se haya cometido únicamente esta figura delictiva, que implica los elementos de la intencionalidad y punibilidad, al requerirse la conducta dolosa del agente infractor, conducta que debe recaer sobre los agentes externos representados sobre cualquier aparato de control, sellos o marcas que tengan carácter oficial y hayan sido colocados por la autoridad fiscal para fines y efectos de naturaleza fiscal.

Se puede identificar el agente externo visible el colocado por la autoridad fiscal en forma de etiqueta a fin de asegurar la legitimidad y control sobre ciertos documentos, papeles, archivos, productos, etc., con el propósito de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Este elemento configura el tipo penal del delito, que se forma de igual manera por la acción del contribuyente para si o interpósita persona que impida que se logre el propósito de control necesario para el que fueron colocados estos elementos de verificación.

Este delito anteriormente sancionaba conductas, como el rompimiento de sellos colocados donde la autoridad judicial o administrativa, en caso de su colocación en la documentación de alguna empresa, o bien en los casos relacionados con la elaboración de alcoholes, aguardientes, mieles inercializables y otros productos similares, establecidos en forma genérica.

El tipo delictivo fue ampliado en 1992 al considerar que comete de igual forma este delito quien de manera dolosa altere o destruya las máquinas registradoras de comprobación fiscal, llamadas de operación en caja en las oficinas recaudadoras, o bien para efectos de control

aduanero, tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente, o los venda sin autorización.

Las máquinas registradoras de comprobación fiscal fueron objeto de un acalorado debate sobre la legalidad en la obligación del contribuyente para adquirirlas, sobre todo en lo relativo al precio, ya que deben ser compradas bien sea directamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a los distribuidores autorizados por la autoridad fiscal, finalmente el debate concluyó cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la constitucionalidad en su establecimiento, las máquinas registradoras deben tener las siguientes características:

1. Memoria fiscal que conserve en forma permanente los siguientes datos:
  - a) Clave del Registro Federal de Contribuyentes, número de registro de la máquina y logotipo fiscal, que deben imprimirse al inicio del uso de la máquina y.
  - b) Valor total de los actos o actividades del día
2. Dispositivo de seguridad que impida el acceso a los componentes internos de la máquina;
3. Emitir comprobantes con registros de identificación de cada operación autorizada;
4. Memoria de trabajo que expida un reporte global diario que formará parte de la contabilidad del contribuyente, que incluya todas sus actividades, actos de identificación del mismo, valor de las rebajas, descuentos, bonificaciones, devoluciones o correcciones efectuadas y número consecutivo de los comprobantes expedidos, y
5. Tener adherida en lugar visible la etiqueta en la que el fabricante o importador señale sus datos de identificación, denominación comercial del modelo, número de registro de la máquina y la leyenda: "máquina registradora de comprobación fiscal fabricada conforme al modelo aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Las reglas que determinan las obligaciones relacionadas con estas máquinas se encuentran en los artículos 29-A al 29-K, inclusive, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que dispone las conductas que deben seguir los contribuyentes y cuyo incumplimiento llega a configurar el tipo delictivo.

Por ejemplo, si la máquina se descompone, el contribuyente deberá dar aviso a la Secretaría de Hacienda, la cual designa a los técnicos encargados de remover los sellos fiscales y, como señala el artículo 29-G del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: "

... Una vez realizada la reparación o visita respectiva y antes de poner en uso la máquina, el técnico o visitador deberá colocar en el dispositivo de seguridad del nuevo sello fiscal".

El uso generalizado y obligatorio de estas máquinas determinará nuevas obligaciones a cargo de los contribuyentes para efectos de control, ya que éste será en razón de medios magnéticos computarizados, lo que permitirá a la autoridad hacendaria comprobar cualquier discrepancia entre lo manifestado por el contribuyente y las operaciones verdaderamente realizadas, figuras que pueden tipificar uno o más delitos de naturaleza fiscal.

#### 4.8. DELITOS DE ABUSO DE AUTORIDAD.

El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión a los servidores Públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Ahora bien, para la comprobación del precepto legal antes transcrito, iniciaremos por el concepto de 'SERVIDOR PUBLICO', y así tenemos que.- Lo tiene la persona física que presta sus servicios profesionales mediante remuneración, en alguna dependencia de la administración pública, con el objeto de coadyuvar a la buena marcha de la misma, y tienen la representatividad de un órgano del Estado en el ejercicio de las funciones de éste.

El Código Penal Federal determina que la calidad de servidor público la posee toda persona que desempeña un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal centralizada o la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas, o que maneje recursos económicos federales.

Así el artículo 128 de la Constitución Mexicana ordena que sin excepción alguna todo funcionario público, antes de tomar posesión de su cargo, debe rendir la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen. De igual manera otras de las obligaciones de los servidores públicos, es presentar avisos de declaración de bienes patrimoniales antes, durante y después de sus cargos, desempeñar sus labores con la intensidad, esmero y cuidado apropiados, sujetarse a la dirección de las leyes, reglamentos de su competencia y de sus jefes jerárquicos, dar trato cortés y diligente al público, guardar reserva de los asuntos de que tengan conocimiento con motivo de su trabajo y responder del manejo apropiado de los documentos, valores, correspondencia o bienes, cuya administración o guarda esté a su cuidado.

En cuanto a la sanción por este delito especial tiene el carácter de ser más benéfica que el infractor que no sea servidor público, ya que la penalidad le permite obtener su libertad bajo

caución mientras dure el proceso penal, y si la sanción es baja, puede aun permutar la pena de Prisión por multa Administrativa.

El tipo Penal del delito se configura por el servidor que ordene o practique visita domiciliaria o embargo administrativo sin el mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, es decir, aquel funcionario que abusando de la credencial que le da tal carácter decide actuar por cuanta propia.

Otra posibilidad que existe es que si una autoridad incompetente emite una orden de visita o embargo, la figura típica es que no exista mandamiento escrito de autoridad Competente, pero si la orden emana de autoridad fiscal incompetente, y produce consecuencias de derecho, si existe delito que perseguir, ya que de decretarse la nulidad del acto o mandamiento de autoridad, se decreta la nulidad de esa orden de visita o embargo del mandamiento escrito.

La otra figura delictiva corresponde a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugares distintos de los recintos fiscales autorizados.

Los recintos fiscales son los lugares habilitados por la autoridad fiscal para el almacenamiento o control de las mercancías sujetas al pago de impuestos en tránsito interno y controlada por las autoridades fiscales con las facultades expresas determinadas en ley para efectuar dichas formas de control y verificación.

La penalidad les permite alcanzar el beneficio de libertad por el tiempo que dure el proceso judicial.

#### **4.9. DELITOS POR AMENAZAS DE SERVIDORES PÚBLICOS .**

Otra innovación en el Código Fiscal de la Federación es en el sentido de sancionar las amenazas de servidores Públicos al expresar lo siguiente:

Artículo 114 del Código Fiscal de la Federación dispone

Se sancionara con Prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazara de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por si o por medio de la dependencia de su adscripción una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Se adiciona este artículo al Código Fiscal de la Federación con una sanción de uno a cinco años de prisión a cualquier servidor público que amenace a un contribuyente, al representante de dicho contribuyente o al dependiente del mismo, con iniciar un proceso penal en su contra

En principio debemos entender que son las **AMENAZAS**, y así tenemos que derivan del latín minaciēse, amenazas, dar a entender con actos o palabras que se quiere hacer un mal a otro.

El Código Penal para el Distrito Federal vigente, habla de dos formas específicas de amenazas:

- a) Cuando se amenace a otro, de cualquier modo, con causarle un mal en su persona, en sus bienes, en su honor o en sus derechos, o en la persona, honor, o bienes o derechos de alguien con quien esté ligado con vínculo, y
- b) Cuando el que por amenazas de cualquier género trate de impedir que otro ejecute lo que tiene derecho de hacer.

De lo anterior se desprende que no existe un modo específico de amenazar puede ser verbal, escrito, con señas, etc. Por lo que las amenazas pueden ser:

- Amenaza simple, ya que se trata de una intimidación enunciativa de un mal, hecha directa o indirectamente a una determinada persona, y
- Amenaza conminatoria y condicionada, la que se realiza imponiendo una condición que ha de cumplirse, por el amenazado, para evitarla.

A mayor abundamiento el Código Penal para el Distrito Federal establece dicho concepto de la siguiente forma.

**Artículo 282.** Se aplicará sanción de tres días a un año de prisión o de 180 a 360 días de multa

- I. Al que de cualquier modo amenace a otro con causarle un mal en su persona, en sus bienes, en su honor o en sus derechos, o en la persona, honor o bienes o derechos de alguien con quien esté ligado con algún vínculo, y
- II. Al que por medio de amenazas de cualquier género trate de impedir que otro ejecute lo que tiene derecho a hacer.

Si el ofendido fuere alguno de los parientes o personas a que se refieren los artículos 343 bis y 343 1er párrafo, en este último caso siempre y cuando habiten en el mismo domicilio se aumentará la pena que corresponda, hasta en una tercera parte en su mínimo y en su máximo. Los delitos previstos en este artículo se perseguirán por querrela.

Al efecto, el doctor Raúl Carrancá y Trujillo da los siguientes conceptos



“La ley no especifica el vínculo que deba ligar a ambas personas; puede ser cualquiera: de ascendencia o descendencia, de consanguinidad, afinidad o civil en cualesquiera grados; el cónyuge y los que estén obligados a la persona por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad.”

“Objeto jurídico del delito: El derecho que tienen todos los hombres a sentirse seguros y tranquilos; su confianza en la potencia protectora del orden jurídico, que les da seguridad, en otros términos la paz jurídica. Delito de mera conducta, doloso, de peligro particular y concreto. No es configurable la tentativa. Se consuma por el hecho mismo de producir el agente la amenaza, independiente de que el mal con que se amenace sea ejecutado o no; si lo fuere se estará en el caso de la acumulación real (artículos 18 y 64 del Código Penal). El tipo configurado en la fracción examinada es básico.”

En suma, este tipo delictivo nació de una situación que por desgracia se presentaba muy a menudo, abuso de poder y la ignorancia de los contribuyentes de sentirse intimidados ante la autoridad fiscal y sentir un temor atávico de encontrarse en falta, además de la muy mexicana conducta de "tratar de arreglar" su problemita fuera de las instancias legales.

Así, algunos malos servidores abusaron de esta conducta de los nacionales, pero las quejas fueron tantas y los abusos demasiados que fue necesario poner un freno a la voracidad de estas personas al grado que las reformas en 1996 fueron en el sentido de que las autoridades ya no podían secuestrar la contabilidad de los visitados, práctica muy común, se formuló la carta de los derechos del contribuyente auditado, a efecto de que éste pudiera conocer sus derechos y no se encontrara en estado de indefensión completa frente a los visitadores. Como las medidas anteriores no han dado buen resultado en la medida que se esperaba y un arreglo perjudica al contribuyente, a la recaudación y, sobre todo, al fisco federal, y agravia los intereses de la colectividad, se ha creado esta figura delictiva para hacer realidad el Estado de Derecho en México.

Hemos indicado que un visitador no tiene facultad para iniciar la querrela, esta medida corresponde a otros organismos de las autoridades fiscales y el ejercicio de la acción penal corresponde al representante social previa formulación de la declaratoria de perjuicio y querrela presentada por la parte ofendida, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### **4.10. ROBO O DESTRUCCIÓN DE MERCANCÍAS EN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO.**

Artículo 115 del Código Fiscal de la Federación dispone que

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de : \$ 39.340.90), cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.  
La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Los recintos fiscales son los lugares expresamente determinados por la autoridad fiscal que deben destinarse a la guarda y conservación de las mercancías materia de la revisión aduanal y para ello se faculta a determinadas personas al manejo, guarda y conservación de las mismas mientras duran los trámites de ingreso de éstas.

Las mercancías en depósito deben conservarse en recintos autorizados ante la aduana fiscal correspondiente, la cual presta los servicios de almacenaje, análisis de laboratorio y vigilancia. El fisco federal responde por el valor de las mercancías depositadas en estos recintos y bajo la custodia de las autoridades aduaneras, en los términos del artículo 18 de la ley Aduanera.

El párrafo tercero del artículo en comento dice: "Las personas autorizadas a prestar los servicios de almacenaje, manejo y custodia de mercancías dentro de los recintos fiscales y fiscalizados responderán directamente ante el fisco federal por el importe de los créditos fiscales que corresponda pagar por las mercancías extraviadas y ante los interesados por el valor de dichas mercancías.

La mercancía en guarda puede extraviarse, deteriorarse, perderse por diferentes causas, pero lo que importa en este estudio, es la derivada del apoderamiento de cosa ajena mueble, sin derecho y sin consentimiento de la persona que puede disponer de ella con arreglo a la ley.

Para poder configurar el tipo penal de este delito, el apoderamiento de cosa ajena debe hacerse exclusivamente dentro del recinto fiscal autorizado. Deberá cuantificarse el monto del daño patrimonial para calificar la gravedad del delito.

Se considera de igual gravedad la destrucción o deterioro de dichas mercancías cometido en forma dolosa, es decir, intencional, con el propósito o a sabiendas del daño que se va a causar, del resultado típico que desee producirse, e igualmente debe configurarse esta variante delictiva del deterioro o destrucción de las mercancías dentro de los recintos fiscales autorizados y determinados como tales por las autoridades hacendarias en los términos de ley

#### 4.11. EL LAVADO DE DINERO

Al establecer la legislación vigente el combate al delito llamado ahora 'lavado de dinero' se combate igualmente el narcotráfico, el tipo penal es de reciente creación, hasta hace poco en la legislación mexicana no se había previsto ésta figura delictiva, y el fin es la tendencia a neutralizar el proceso financiero que sirve de apoyo a la creación de una infraestructura y aparato de apoyo logística de esta actividad ilícita.

Es conveniente destacar que el gobierno canadiense ha clasificado algunas de las técnicas más usuales para lavar el dinero ilícito, y son:

1. TECNICA SMURFING: Consiste en evadir el requerimiento legal según el cual todo banco americano está obligado a declarar cualquier transacción por valor de más de diez mil dólares, el narcotráfico utiliza intermediarios en varios bancos para hacer operaciones menores a diez mil dólares en diversas instituciones, en las cuales se compran giros bancarios y se consolidan en otro banco, de preferencia situado en el extranjero;
2. TECNICA DE LEGALIZACIÓN DE NEGOCIOS: Se invierte en negocios que manejan un alto volumen de ventas al por menor, restaurantes, tiendas departamentales, etc., mezclándose el dinero de las drogas con ingresos legítimos, pagando los impuestos legales a la operación por todos los ingresos. Los dueños del negocio se benefician de la operación, ya que el monto de las ventas se ve incrementado por el monto de las entradas. Esta técnica se ha usado en México en la compra de hoteles como se detectó esta operación hace tiempo, ya que en una temporada éstos declaraban cupo completo todo el año, estando totalmente vacíos en la ciudad de Guadalajara. la forma de detectar esta operación es por medio de rigurosas auditorías
3. TECNICA DE CAMBIO DE MONEDA EXTRANJERA: Requiere de la participación de casas de cambio de moneda extranjera, ya que éstas no llevan registros que identifiquen en forma exhaustiva al cliente, lo que permite al narcotraficante comprar giros o letras bancarios en moneda extranjera,
4. TECNICA DE EMPLEO DE CASAS DE CARROTAJE: Se ordena a un banco extranjero la compra de un instrumento negociable (bonos, acciones de empresas legítimas), el pago al corredor se hace por mensajero, una vez que el dinero esté en alguna de estas casas, el delincuente está en libertad de vender sus valores negociables por dinero en efectivo.

5. TECNICA DE DOBLE FACTURACIÓN: Una organización delictiva, adquiere control de empresas constituidas en diferentes estados, de allí una firma compra bienes o valores de compañías extranjeras a precios elevados en forma excesiva, estos precios reducen su nivel de ganancias y, por ende, el monto de los impuestos a pagar, y

6. TECNICA DE REVERSE FLIP O COMPRA DE PROPIEDAD: Un vendedor de inmuebles vende por debajo de la cotización real del inmueble, la diferencia la recibe el vendedor sin tener que declarar el monto real de la operación, por ejemplo una propiedad de dos millones de dólares, la vende según los documentos legales en un millón, el otro millón lo entrega en forma secreta al vendedor, posteriormente el narcotraficante vende la propiedad al precio real, lavando un millón de dólares.

Ahora bien, como a quedado asentado, la Legislación Fiscal Mexicana, prevé este ilícito, en un primer momento se encontraba prevista en el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente se encuentra vigente en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, en este orden de ideas y para comprender el contenido de dichos preceptos legales, a continuación se transcribirán, para posteriormente hacer algunos comentarios al respecto, y así tenemos que:

**ARTICULO 115-Bis** Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita:

I. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar alguna actividad ilícita, o
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación; o

II. Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país, desde México al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de:

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar alguna actividad ilícita; o
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, cuando éstos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito

- a) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate, o
- b) Alentar alguna actividad ilícita

**ARTICULO 400 BIS.** Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

La misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas previstas en el párrafo anterior, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.

La pena prevista en el primer párrafo será aumentada en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

En caso de conductas previstas en este artículo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando dicha Secretaría, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos referidos en el párrafo anterior, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

Para los mismos efectos, el sistema financiero se encuentra integrado por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

Ahora bien, como ha quedado asentado la legislación fiscal de México prevé esta realidad, en dos grandes apartados, el primero de ellos se refiere :

**6.1. A QUIEN REALICE UNA OPERACIÓN FINANCIERA, COMPRA, VENTA, GARANTÍA, DEPOSITO, TRANSFERENCIA, CAMBIO DE MONEDA O, EN GENERAL CUALQUIER ENAJENACIÓN O ADQUISICIÓN QUE TENGA POR OBJETO EL DINERO O LOS BIENES ANTES CITADOS, CON EL PROPÓSITO DE:**

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales,
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar alguna actividad ilícita, o

d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

El tipo penal del delito se configura con las operaciones financieras hechas con dinero proveniente de actividades ilícitas, las cuales deben ser realizadas a sabiendas de este hecho, además, darse dos elementos: el conocimiento del origen del dinero y que éste provenga de actividades delictivas.

La primera división configura elementos variados, deben ocurrir operaciones financieras con dinero, cambio de moneda o bienes citados de operaciones financieras.

Las operaciones financieras se encuentran constituidas por empréstitos las emisiones de bonos y obligaciones, los negocios a interés, los descuentos, la compraventa de valores mobiliarios, otras transacciones semejantes, y, en general, todas las relacionadas con las finanzas públicas o privadas. las finanzas son las funciones encaminadas a planear y controlar el flujo de fondos de una empresa, es decir, lograr que los fondos de ésta se apliquen lo mejor posible.

El tipo penal del delito se enfoca sobre cualquier transmisión de la propiedad sobre los bienes tangibles representados por el dinero producto de actividades ilícitas, las cuatro diferentes formas de alcanzar este resultado son:

a) **EVADIR DE CUALQUIER MANERA EL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES.** Aquí se pueden configurar dos delitos independientes uno del otro, la evasión del pago de créditos fiscales, y el lavado de dinero, el cual no puede ser asimilado al de Defraudación Fiscal, ya que los ingresos, al ser ilícitos, no han sido registrados, ni contabilizados, ni el delincuente recibe el tratamiento de contribuyente lo común es que el delincuente por razón de sus actividades reciba ingresos económicos muy altos, y al tratar de legalizarlos, realice conductas típicas antijurídicas que son objeto de otras sanciones por parte del Estado y la Evasión Fiscal, se encuentra tipificada en el artículo 109 fracción primera del Código Fiscal de la Federación, que sanciona a quien gaste más de lo que obtiene y no compruebe el origen de esa discrepancia.

b) **OCULTAR O DISFRAZAR EL ORIGEN , NATURALEZA O PROPIEDAD, DESTINO O LOCALIZACIÓN DEL DINERO O DE LOS BIENES DE QUE SE TRATE.** En este apartado se sanciona no sólo al delincuente infractor, sino al cómplice que participa de, las actividades ilícitas de aquel, la persona que ayuda a 'lavar' el origen del dinero ilícito. De nueva cuenta deberá demostrarse el conocimiento que se tenía del origen de este dinero. Es frecuente que los narcotraficantes se hagan pasar por empresarios, ganaderos o prósperos comerciantes, por lo que

el representante social deberá enfocar sus probanzas a demostrar que quienes hayan participado en esta conducta, los presuntos cómplices, sabían o tenían conocimiento de origen del dinero "sucio".

Esta situación no es fácil de demostrar, pero la autoridad al exigir los registros fiscales de los participantes de la relación Fiscal, las declaraciones, comprobantes, pagos hechos al fisco, y la lista de los principales proveedores tiene un elemento. En caso de encontrar a un contribuyente que no cumpla, se presumirá, salvo prueba en contrario, el conocimiento del origen del dinero.

c) **ALENTAR ALGUNA ACTIVIDAD ILICITA.** Alentar es animar, infundir, dar aliento a alguien. El derecho penal sanciona la apología del delito, es decir, la alabanza de un quebrantamiento grave de la ley, figura que castiga al que induce a otra persona a cometer un delito o vicio. La jurisprudencia de la Suprema Corte ha definido estos conceptos, y establece:

“ Provocar es tanto como inducir, incitar, facilitar o ayudar. la provocación a cometer un delito debe ser directa y expresa. Sólo puede ser dolosa, o sea, con la voluntad y conciencia del agente de provocar la ejecución de un cierto y determinado delito.”

“La apología que también ha de hacerse públicamente de un delito o de un vicio: su defensa o alabanza. Sólo puede ser, asimismo, dolosa por consistir en la voluntad y conciencia de presentar como laudables y meritorios el delito o el vicio, con el fin de que se los cometa o adopte. constituye una forma indirecta y elusiva de provocación o de instigación.”

“La sanción correspondiente al delito de provocación a delinquir o de apología de un delito o de algún vicio sólo es aplicable si el delito no se cometiere. En caso contrario la pena se rige por las reglas de participación en el delito cometido siendo el agente autor intelectual del delito que resulte, por inducir o compeler a cometerlo (artículo 13, fracción II del Código Penal para el Distrito Federal)”

En este delito por definición se configura el dolo en la conducta, es decir, la intención de producir el resultado típico. El dolo puede ser usado para demostrar la plena responsabilidad agravante en la conducta de otros delitos por los que se persiga al delincuente, tales como defraudación fiscal, defraudación fiscal equiparada, o delitos contra la salud en cualquiera de sus modalidades.

d) **OMITIR PROPORCIONAR EL INFORME REQUERIDO POR LA OPERACIÓN.** Este delito se configura por omisión, mas no por falsedad al proporcionar informes requeridos por la autoridad judicial o administrativa que los requiera en los plazos establecidos para ello.

Si la petición de informes proviene de autoridades administrativas deberán atenderse a lo establecido en los artículos 48 y 53 del Código Fiscal de la Federación, que se refieren a la forma de verificar los datos suministrados por los contribuyentes mediante compulsas y los plazos para presentar informes, registros o libros y la que procede de autoridad judicial y el indiciado se niega

a presentar los informes, o existe falsedad en los mismos, deberá atenerse a las reglas sobre la materia en general sujetándose al Código Penal Federal.

Este delito se configura en forma autónoma, no obstante que la norma fue configurada de manera incompleta, ya que sólo se sanciona la con. conducta de omisión, el no presentar el informe requerido por la autoridad, pero no sanciona el que se haya presentado un informe falso o incompleto, conductas que son igualmente dolosas y tienden a producir un engaño o distorsión en la realidad del que recibe estos informes.

El tipo encuadra conductas delictivas consistentes en la transferencia de sumas de dinero dentro o fuera del país y que son los medios que tiene el narcotráfico para crear una infraestructura logística y de apoyo que permita incrementar y, mantener sus actividades delictivas.

Las leyes bancarias que regulan las transferencias, manejo y control del dinero o de cambio de moneda son: ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito; ley de Instituciones de Crédito; ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; ley General de Sociedades Mercantiles; ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros; ley sobre el Contrato de Seguro; ley Federal de Instituciones de Fianzas; Ley del Banco de México; ley del Mercado de Valores, etc., entre las principales.

Debe considerarse actualmente el avance de los sistemas de comunicación vía satélite, que permiten a cualquier persona el acceso a los mercados mundiales del comercio y banca internacional. la rapidez de estos sistemas permite a los delincuentes mover sus fortunas de un lugar a otro borrando el origen y destino de las mismas. Esta área es la más crítica en la lucha y control en contra del narcotráfico, ya que la legislación actual no contempla una regulación estricta sobre el uso de estos medios.

El delito conocido como 'lavado de dinero' debe reunir tres condiciones para que se configure el tipo y se determine la procedibilidad en el ejercicio de la acción penal:

- 1 Que sea el producto de una actividad ilícita;
- 2 Se sanciona a toda persona que a sabiendas, es decir, con el pleno conocimiento de la interior circunstancia, realice cualquier actividad de ocultación, transferencia o de cualquier maniobra tendiente a legalizar el origen de esos ingresos, y
- 3 Que ese resultado sea cometido por medio de una operación financiera dentro o fuera del país



## 5. EL CONTRABANDO.

En el Derecho Mexicano se legisló el control del tributo por los señores Aztecas o después de la conquista española, en beneficio de la Corona española. Este ejerció un monopolio en el control y la industria, aspectos regulados por el pago del impuesto llamado "almojarifago" que era el derecho de introducción y salida de mercancías que iban de la casa de Contratación de Sevilla al puerto de Veracruz. Dichas tasas eran bastante elevadas ya que se cobraba el 5% para Sevilla y el 10% para las Indias sobre el valor total de las mercancías. La falta de registro de las mercancías que iban o venían de las Indias aun cuando no se hubiera hecho descarga en tierra, se castigaba con la confiscación de todos los efectos, aplicándose al juez una sexta parte; de lo restante correspondía un tercio al denunciante y el resto a la Real Hacienda. La confiscación abarcaba al navío que llegara a las Indias sin llevar registro legítimo.

El elemento subjetivo que motiva la codificación de este delito se compone, a juicio del autor, de dos elementos: el primero de ellos es el control del Estado para regular el tráfico de mercancías extranjeras a los aranceles y cuotas que el mismo fije, y el segundo es el deseo innato del ser humano de poseer productos o mercancías no hechas en el país o que se consiguen más baratas por medio del contrabando. Así, el contrabandista se dedicará a pasar mercancías de importación prohibida, sean éstas sedas o telas, loza de los Países Bajos, armas de fuego de fabricación inglesa, vinos franceses, estos productos eran los típicos del contrabando en la época virreinal

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

El problema tiene, pues, raíces muy profundas que van desde la Colonia hasta nuestros días, el contubernio y desidia para combatir el delito de contrabando que además de lesionar la planta productiva del país, da lugar a la existencia de una competencia desleal por parte de los "fayuqueros", el nombre de fayuqueros proviene del costal conocido como "fayuco", hecho de fibras de henequén usado en algunas regiones del país, principalmente en el norte del mismo, y que era el más usado para introducir pequeñas cantidades de mercancías hechas en los Estados Unidos de América, con lo que dio origen a la voz la utilización de estos costales por los primeros contrabandistas o 'fayuqueros', en contra del comercio establecido y cautivo fiscalmente hablando, provoca una desviación de la moral entre la administración pública y los contribuyentes, al

legalizar una actividad ilegal que perjudica a los contribuyentes cumplidos y a la planta productiva de la nación.

### 5.1. ELEMENTOS DEL DELITO DE CONTRABANDO.

Ahora bien, la palabra contrabando implica la idea de una operación generalmente clandestina, consistente en la importación o exportación de dinero, bienes o mercancías en contra de las normas legales vigentes, y en fraude a la Hacienda Pública. Su fundamento es siempre de carácter económico. Desde el punto de vista jurídico los requisitos necesarios para que la autoridad administrativa proceda en contra de quien presuntamente haya cometido este delito, son:

1. Formular una declaratoria de perjuicio sufrida por el Fisco Federal en los términos de la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.
2. En los términos de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación: formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieren de permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Una vez efectuada la declaratoria de perjuicio del daño pecuniario que pudo sufrir el fisco federal, se formula querrela o denuncia ante el agente del Ministerio Público Federal para iniciar el procedimiento penal.

En cuanto al tipo penal, el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

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

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

No se formulara la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II si el monto de la omisión no excede de : \$ 11, 740.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.. Tampoco se formulara la citada declaratoria si el monto de los impuestos deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

Este es un delito de acción en la conducta y consiste en introducir al país o sacar de él mercancías; es decir, que únicamente puede darse la comisión delictiva por la introducción o extracción de mercancías.

El concepto de mercancías lo podemos encontrar en el artículo tercero de la ley Aduanera, la que las define como los productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular; o bien:

Es todo género vendible, o cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta, cosa mercantil destinada al cambio. En un sentido amplio es cosa mercantil toda entidad corporal e incorporal que no estando excluida del comercio, puede ser objeto de apropiación (artículo 747 del Código Civil para el Distrito Federal).

En un sentido restringido, son cosas mercantiles aquellas que son objeto del tráfico mercantil o sirven como instrumento de éste, por ejemplo, las mercancías; o bien, aquellas que sirvan como auxiliar para la realización del tráfico: la moneda, o aquellas cuya mercantilidad establezcan las leyes: los títulos de crédito (artículo 1 o. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito).

La Ley Aduanera distingue entre productos, artículos, efectos y cualesquiera otros bienes, igualmente especifica el artículo 2o. del mismo ordenamiento jurídico que la entrada al territorio nacional deberá realizarse por lugar autorizado y con la obligación de presentar por quien efectúa el transporte, ante la autoridad aduanera junto con la documentación exigible.

Un producto es en términos económicos, el resultado del proceso de transformación conocido por producción; un artículo es una cosa con que se comercia mercancía; un efecto tiene la misma connotación referida a los artículos, bienes, muebles, enseres, documentos o valores mercantiles

Como podemos ver, estos términos no se encuentran diferenciados y definidos con exactitud, pero todos dan la idea de cosas muebles, tangibles, susceptibles de ser usadas en el comercio y, por ende, de apropiación de los particulares, así la definición de la Ley Aduanera referidas cualquier otro bien amplia, este concepto a todo artículo de comercio que pueda existir en la tierra y sea susceptible de ser catalogado por la autoridad aduanera.

## **5.2. MEDIOS COMISOS DEL DELITO DE CONTRABANDO.**

**A) QUE LA CONDUCTA SE REALICE PRODUCIENDO COMO RESULTADO LA OMISIÓN.**

I.- Del pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

El contrabando implica la idea de una conducta dolosa, de mala fe, que tiende a un solo resultado, producido esté por medio de la introducción de mercancías al país, hechas con mala fe o engaños, se llegue a causar un perjuicio al Fisco, que de como resultado la omisión total o parcial de los impuestos que debieron de cubrirse.

El elemento de finalidad consiste en omitir el pago de los impuestos realizando la acción a que se alude. La presencia de este elemento exige un elemento lógico, a saber: que la mercancía que se saca o se introduce está gravada con el pago de un impuesto y la necesidad de que la omisión de impuestos se haga deliberadamente. La deliberación, que consiste en el pleno conocimiento de que se omite un pago que la ley exige (los impuestos aduanales) informa un dolo específico que como tal es elemento del tipo que no debe confundirse con dolo genérico

**.B) QUE ESTE RESULTADO SE REALICE POR MEDIO DE LA SIGUIENTE INFRACCIÓN.**

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

Es decir, que para configurar los elementos del tipo penal del delito se requiere violar una disposición administrativa en el caso de que sea necesario el permiso de la autoridad correspondiente y que esta violación se refiera a la importación o exportación de mercancía sin el permiso de la autoridad competente, causando una merma al erario público por medio de una acción voluntaria.

El último párrafo del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación determina una excepción a la declaratoria de perjuicio la cual se da si el monto de la omisión no excede de \$ 11,740.00 , o no excede del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor

Tampoco se formula la declaratoria si el monto de la omisión no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse por una inexacta clasificación arancelaria con motivo de una diferencia de criterio en la clasificación de las mercancías y, por ende, en el cálculo de las tarifas correspondientes en las leyes referentes a los impuestos de importación o exportación. Esta situación opera siempre y cuando se hayan declarado las mercancías a la autoridad de conformidad con su descripción, naturaleza y cualquier característica necesaria para su correcta clasificación, de lo contrario no opera la excepción a la declaratoria de perjuicio.

### C) QUE LA MERCANCIA SE INTRODUCE O SE EXTRAE DEL PAIS SEA:

#### III. De importación o exportación prohibida.

El segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley Aduanera dispone que:

No se permitir la entrada al territorio nacional o la salida de mercancías explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes o radioactivas, si no cuenta con la autorización o conformidad de las autoridades competentes.

Es decir, existen mercancías que requieren de un permiso exclusivo de la autoridad aduanera, y otras que son clasificadas como prohibidas, es decir, legales, o las mercancías cuya entrada o salida del territorio nacional es prohibida, y podemos enfocar otra división en las mercancías ilícitas en su tráfico y posesión, tales como armas y drogas.

Así, la clasificación de mercancías de tráfico prohibido por la legislación la podemos establecer como:

- 1.-Substancias psicótropicas y derivados.
- 2 -Armas y explosivos.
- 3 -Material radioactiva.

Con lo que la posesión de estas mercancías, además de configurar el delito de contrabando, ilegal a configurar la comisión de otras figuras delictivas tales como delitos contra la salud, delitos cometidos en contra de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos y delitos contra la seguridad de la Nación (en el caso de la tenencia de material radioactivos), entre otros delitos

### 5.3. PENALIDAD EN EL DELITO DE CONTRABANDO.

Ahora bien por lo que respecta a la penalidad del contrabando podemos decir lo siguiente: El artículo 104 del Código Fiscal de la Federación establece la pena de prisión con cuatro variantes para quienes resulten responsables de la comisión de este delito, y son:

- I. De tres meses a seis años de prisión si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas es de hasta \$500,000.00, respectivamente, o en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$ 750,000.00.
  - II. De tres a nueve años de prisión si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00 respectivamente o, en su caso, la suma de ambas no exceda de \$750,000.00.
  - III. De tres a nueve años de prisión, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
  - IV. De tres meses a seis años cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos o se trate de mercancías que requieran el permiso de importación la autoridad competente, no cuenten con el o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII de este código.
- Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, solo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Así mismo el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación dispone que estas mismas sanciones se aplican a los delitos de contrabando, asimilación al contrabando, y contrabando calificado en sus diferentes modalidades y conductas.

### 5.4. PRESUNCIÓN A LA CONSUMACION DEL DELITO DE CONTRABANDO

El artículo 103 del Código Fiscal de la Federación determina que:

Se presume cometido el contrabando cuando:

- I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
- III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.
- IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

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

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

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

El artículo 379 del Código de Procedimientos Civiles para el distrito federal determina que **PRESUNCIÓN** es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido, la primera se llama legal y la segunda humana. Por su parte el artículo 380 del mismo ordenamiento establece que hay **PRESUNCIÓN LEGAL** cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley hay presunción humana cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquel y el artículo 382 del citado ordenamiento establece que no se admite prueba contra la presunción legal, cuando la ley lo prohíbe expresamente y cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso que la ley le haya reservado el derecho de probar.

Al respecto se ha debatido si la presunción puede constituir un medio de prueba, máxime en asuntos de naturaleza penal en que esta de por medio la libertad personal del indiciado, existen presunciones que admiten prueba en contrario y las que no la admiten, el Código Federal de Procedimientos Penales no le da a la presunción el rango de prueba, sino que únicamente puede constituir un mero indicio.

**El artículo 286 del último ordenamiento citado establece:**

Los tribunales, según la naturaleza de los hechos y el enlace lógico y natural mas o menos necesario que existe entre la verdad conocida y la que se busca, apreciar en conciencia el valor de los indicios hasta poder considerarlos como prueba plena.

Es decir, que en este último apartado de acuerdo con la verdad conocida le permiten al juzgador apreciar el valor de las presunciones para considerarlas como prueba, lo que se analiza sin embargo no es una prueba sino la tipificación delictiva de la presunción a la consumación de contrabando y que son las siguientes conductas

**a) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

Los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente son aquellos lugares habilitados por la autoridad fiscal, en donde las autoridades de la policía fiscal pueden comprobar el cumplimiento de las leyes aduanales, el artículo 107 de la ley Aduanera dice que: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecer puntos de revisión en los lugares que se fijen, cerca de los límites de las zonas libres y de las fajas fronterizas para que los pasajeros y las mercancías procedentes de dichas zonas o franjas puedan introducirse al resto del territorio nacional.

Se habilitan una serie de lugares tales como aduanas y puestos de revisión móviles que tienen la función de revisar a los viajeros el cumplimiento de estos en los casos que posean mercancías por las que deban pagar impuestos de importación o exportación, en su caso.

A fin de agilizar y facilitar la revisión de pasajeros se ha instrumentado una serie de medidas administrativas entre las que destaca la llamada de "semáforo fiscal", que trata de cumplir estos objetivos, fiándose en la buena fe del contribuyente.

**h) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

Este artículo debe ser relacionado con los artículos 134 y 135 de la ley Aduanera que establece sanciones por infracciones cometidas en tránsito de vehículos internados en forma temporal o permanente o en franquicia destinados a permanecer en el país sin cumplir con tales disposiciones, o se tenga la residencia en las franjas o zonas libres.

La ley sobre Tenencia o Uso de Vehículos determina cuáles son las reglas a cumplir para estos casos y no define el concepto de vehículos, sino que expresa como tales a los automóviles y otros vehículos entre los que incluye a las aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor y motocicleta.

Los vehículos exentos del pago del impuesto son los:

I. Importados temporalmente



2. Propiedad de inmigrantes o inmigrados o rentistas.
3. Del Estado.
4. Automóviles de los cuerpos diplomáticos y consulares extranjeros acreditados en el país.
5. Que tienen para su venta los fabricantes de plantas ensambladoras, sus distribuidores y comerciantes en el ramo de vehículos, siempre que carezcan de placas de circulación.

Fuera de estos casos específicos, quienes no tengan en su poder la documentación que ampare la legal estancia e internación en el país de los vehículos incurre en el delito de contrabando.

**c) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

Se presume que la mercancía consignada en un manifiesto de guía o carga es la que salió del distribuidor o transportador, por lo que la diferencia o se presume robada o destinada al contrabando. Esta presunción si admite prueba en contrario.

En el caso del sobrante, se presume que la mercancía se destinaba a la distribución en el puerto de llegada, también admite prueba en contrario este supuesto.

**d) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

La descarga subrepticia es la que se hace oculta y a escondidas, Esta conducta implica un dolo en la forma de actuar del infractor, y se presume que esta mercancía extranjera descargada sin conocimiento de las autoridades fiscales, es con el propósito de evadir el pago de los impuestos correspondientes

**e) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

El tráfico de altura es el transporte de mercancías que llegar al país o se remiten al extranjero, o bien la navegación entre puerto nacional y otro extranjero o viceversa, con lo que se presume

el delito de contrabando al encontrarse mercancías que hayan llegado al país por este medio sin la documentación debida, ya que no se están cumpliendo las disposiciones legales correspondientes.

**f) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto sin documentación alguna..

Se entiende por tráfico mixto cuando una embarcación simultáneamente realiza tráficos de altura y de cabotaje con las mercancías que transporta y la conducción de mercancías o la navegación entre dos puntos de la costa nacional situados en distinto litoral, o en el mismo, si hace escala en el extranjero.

**g) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

El tráfico de cabotaje es el transporte de mercancías o la navegación entre dos puntos del país situados en el mismo litoral. Se presume cometido el delito de contrabando cuando la embarcación que debió trasladarse de un punto a otro del país en el mismo litoral del Pacífico o del Golfo de México: No haya llegado a su destino; Haya tocado puerto extranjero antes de su arribo; y sobre todo se encuentre mercancía extranjera en esta embarcación.

**h) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando:

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

Aquí se llega a la presunción de que ese faltante de mercancía pudo ser transbordado a otra embarcación en alta mar, con lo que se evaden los impuestos al no declarar tales mercancías

**i) Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación:**

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionara con las mismas penas que el contrabando cuando

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

Nuevamente encontramos el dolo en la conducta, es decir, hacer las cosas por medio de acciones ocultas, ya que los lugares autorizados para el tráfico internacional de aeronaves son los aeropuertos internacionales, y si una aeronave aterriza en pistas clandestinas o en lugares donde no existe vigilancia, aterrice con mercancías extranjeras, sin que haya declarado a las autoridades la introducción de mercancías, está evadiendo el pago de los derechos e impuestos de importación de las mismas.

### **5.5. ASIMILACIÓN AL DELITO DE CONTRABANDO.**

La palabra asimilación no es definida por el derecho, pero da la idea de equiparar una cosa, ser semejante una cosa a otra, parecer, asemejarse, es decir, que la conducta es equiparada y sancionada en la misma forma que el contrabando, por lo que debe tener las mismas características de ese ilícito, esto es, que se trate únicamente de importación o exportación de mercancías, que exista la intención delictuosa de causar un perjuicio al fisco federal mediante la omisión del pago de impuestos, y que no exista permiso de la autoridad en los casos en que este debe otorgarse.

Y así tenemos que el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación establece las hipótesis que son equiparables al delito de contrabando.

Las fracciones a que se ha hecho referencia son:

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

El supuesto que debe comprobarse para acreditar el cuerpo del delito es la adquisición, enajenación o comercio con mercancía extranjera que no tenga la documentación que compruebe la legal estancia de ésta en el país. Aquí puede darse la coparticipación delictiva, es decir, se enmarca la participación del intermediario en el contrabando, el que participa del delito y se beneficia de él.

El resultado se produce por estos intermediarios, el fraude al fisco federal que es el parámetro que debe proteger la norma, el resultado se da a través de los que adquieren y lucran con mercancía extranjera que son los directamente responsables del fraude al fisco federal.

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

En Código Fiscal de la Federación de 1947 se sancionaba la adquisición a sabiendas de la mercancía de ilegítima importación, es decir, a quien compraba mercancía de "fayuca", esta disposición permitía al policía cazar a adquirentes de mercancía a la salida de los barrios en donde se vendía y en un proceso sumario, detenerlos, confiscar la prueba del delito y otorgar su perdón al infractor de la norma, previo pago de la multa a que hubiere lugar.

Ésta es una ley positiva, pero injusta, ya que causa más daño del que trata de prever. Es fama pública que en estos lugares las mercancías no se amparan de ninguna forma y el daño al fisco se da desde el momento en que las mercancías entran al país, no de su comercialización, y se presta a una serie de abusos, a incrementar la corrupción policiaca y al incumplimiento de la ley, por parte de gobernados y autoridades.

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

En el Código Fiscal de la Federación de 1947 se sancionaba la adquisición a sabiendas de la mercancía de ilegítima importación, es decir, a quien compraba mercancía de 'fayuca', esta disposición permitía a 'policías' "cazar" a adquirentes de mercancía a la salida de los barrios en donde se vendía y en un proceso sumario, detenerlos, confiscar la prueba del delito y otorgar su perdón al infractor de la norma, previo pago de la multa a que hubiere lugar.

Ésta es una situación dolosa por acción, en que el infractor ampara con documentación auténtica la mercancía extranjera distinta de la que cubre la factura.

Para comprobar este ilícito se requiere de dos supuestos:

1. La existencia de mercancía extranjera en poder del indiciado que este amparada con factura o documentación fiscal
2. Que esta documentación ampare otra mercancía distinta a la que describe la factura, bien sea por número de serie, modelo o marca

En este caso existe la intención de evadir al fisco aunque sea en forma parcial, ya que una sola documentación sirve para tratar de justificar diversa introducción de mercancías de procedencia extranjera al país sin el pago de los impuestos correspondientes.

#### IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

En este supuesto se castiga la posesión o tenencia de mercancías extranjeras de tráfico prohibido. En términos de los artículos 33 de la Ley Aduanera y 174 de su Reglamento.

“ El artículo 33 se refiere únicamente a mercancías sujetas a restricciones y requisitos especiales. El artículo señala: En ningún caso las autoridades aduaneras entregaran las mercancías cuya importación o exportación este prohibida...”

El artículo 174 del Reglamento dispone que: tratándose de mercancías de importación o exportación prohibidas descubiertas durante el despacho por la autoridad aduanera, debe seguirse el procedimiento administrativo de investigación y audiencia.

Independientemente de la sanción de contrabando, considero que la tenencia de mercancías de tráfico prohibido puede dar lugar a procedimientos penales por otro tipo de delitos, como seria el caso de delitos contra la salud o delitos por violación a la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos.

V. En su carácter de funcionario o empleado publico de la Federación, de los estados, del Distrito Federal o de municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matricula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehiculos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

El elemento del tipo penal del delito se configura al tratarse de un funcionario que autorice la internación o proporcione documentos de vehículos con el fin de legalizar la estancia de estos en el país, siendo que dicha importación se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente, en este caso la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico.

Debe destacarse que solo se configura el delito en el caso de internación de vehículos, y que se tenga el carácter de funcionario o empleado de la Federación, de los estados, de los municipios o del Distrito Federal y tenga participación activa para legalizar la internación o estancia de los vehículos ya indicada

El servidor publico esta designado por disposición de la Ley para ocupar grados y/o puestos en la administración publica dentro de la estructura orgánica del Estado en funciones de representatividad de esta, el cual según el artículo 212 del Código Penal es : ... toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración publica federal centralizada o en la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a estas, fideicomisos públicos, en el Congreso de la Unión, o en los Poderes Judicial Federal y judicial del Distrito Federal, o que manejen recursos económicos federales. Las disposiciones contenidas en el presente titulo son aplicables a los gobernadores de los estados, a los diputados a las legislaturas locales y a los magistrados de los Tribunales de Justicia locales por la comisión de los delitos previstos en este titulo, en materia federal...

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

El elemento del tipo penal del delito se configura en la posesión del vehículo que no cumpla con las disposiciones legales y sea de procedencia extranjera, la Ley de Tenencia o Uso de Vehículos hace referencia para efectos de la misma presumiendo que el propietario es tenedor o usuario del mismo. En la configuración delictiva solo se castiga la tenencia, pero no al usuario.

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

La enajenación es la transmisión de dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenecen otro u otros sujetos. La palabra podría tener un significado mas genérico comprendiéndose todo acto o actos por los que transmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas.

El elemento del tipo penal del delito se configura en esta hipótesis con la adquisición del vehículo sin autorización legal y que reúna las siguientes características: Que sea un vehículo extranjero, que la importación haya sido temporalmente y que la transmisión de propiedad sea por enajenación.

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

El elemento del tipo penal se configura en forma similar al inciso anterior, pero se requiere, además: Que los vehículos extranjeros hayan sido importados definitivamente, que la autorización sea otorgada para transitar en zonas libres o en franjas fronterizas o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas y que el adquirente no resida o tenga su domicilio en estas franjas.

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

Ya nos hemos referido al concepto de aduana, es decir, el recinto fiscal habilitado para revisión, guarda de productos de importación para otorgar el debido permiso legal de internación.

Debemos comprender que para que las mercancías sujetas a cuales quiera de los regímenes aduaneros quede a la disposición de los interesados, es necesario que previamente se cumpla con una serie de trámites, requisitos y formalidades legales ante la autoridad aduanera por los sujetos que intervienen en la relación jurídica.

Retiro o levante. Es la autorización que otorga la autoridad aduanera una vez cumplidos los requisitos así como cubiertos los impuestos y derechos, para que las mercancías sean retiradas de los recintos fiscales o fiscalizados por quien tenga la facultad suficiente para hacerlo.

Los marbetes son las cédulas o marcas de papel engomado que se adhieren a un objeto o producto para indicar la calidad de la marca, fábrica, contenido, precio u otros signos distintivos que nos permitan diferenciar claramente el producto.

El párrafo segundo del artículo 106 de la Ley Aduanera dispone que: Las bebidas alcohólicas, la cerveza, el tabaco labrado en cigarrillos o puros y los caballos de carrera que se importen a las zonas libres o franjas fronterizas, causaran los impuestos a la importación sin reducción alguna.

- X. Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

Las fracciones XI, XII y XIII del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, prevén que serán sancionados con las mismas penas que el contrabando, quienes:

- XI. introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país corresponda.
- XII. Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señale en el pedimento el nombre, la denominación o la razón social, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.
- XIII. Presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe el pedimento o factura.

De conformidad con los convenios de colaboración y el Tratado de Libre Comercio celebrados por México, las autoridades aduaneras se constituyen como vigilantes del fisco de otro país, castigando, inclusive a los propios nacionales por una merma no a México sino a otro país

## **5.6. EL CONTRABANDO CALIFICADO**

El artículo 107 del Código Fiscal de la Federación determina que el delito de contrabando será calificado en cuatro supuestos, los cuales son:

### **I.- CON VIOLENCIA FISICA O MORAL EN LAS PERSONAS.**

La calificación de un delito implica que la comisión se hace con circunstancias agravantes las que nos ubican en el principio general de que la medida de la sanción destinada a un obrar delictivo deriva de la gravedad del hecho, la que se valora conforme a diversos criterios: primero, tendencia del daño social (Beccaria); segundo, la pinta criminosa (Romagnosi), y tercero, el deber violado (Rossi).

La violencia es un vicio del consentimiento que consiste en la coacción física o moral que una persona ejerce sobre otra, con el objeto de que esta de su consentimiento para la celebración de un contrato que por su voluntad no hubiese otorgado



El artículo 1819 del Código Civil para el Distrito Federal dice que 'hay violencia cuando se emplea fuerza física o amenazas que importen peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud o una parte considerable de los bienes del contratante, de su cónyuge, de sus ascendientes de sus descendientes o de sus parientes colaterales dentro del segundo grado', esto referido a los vicios de los contratos.

## **II.- DE NOCHE O POR LUGAR NO AUTORIZADO PARA LA ENTRADA O SALIDA DEL PAIS DE MERCANCIAS .**

La idea misma de nocturnidad implica una agravante dentro del derecho penal en su parte general, es considerada como fuente de agravación, las circunstancias derivadas del tiempo en que se comete el delito, como la noche, *furtum nocturnum*.

Esta es una conducta furtiva que indica el dolo en la conducta del infractor, es decir, la intención de producir un resultado dañino, bien sea introducir mercancías o exportarlas del país en la noche, momento en que gracias a la obscuridad la vigilancia llevada a cabo por los encargados de esta se relaja, disminuye, hay una mayor confianza de los guardias o vigilantes y el infractor trata de aprovechar esta circunstancia para cometer el delito.

En lugares no autorizados, escondidos, diferentes a los lugares autorizados para importar o exportar mercancías, con el objeto de que las autoridades fiscales no se den cuenta de esta maniobra que obviamente se realiza a escondidas.

## **III. OSTENTÁNDOSE EL AUTOR COMO FUNCIONARIO O EMPLEADO PUBLICO.**

La Ley de Delitos Fiscales de 1947 establecía en su artículo 253 fracción V, Existe calificación en el delito de contrabando: V. Cuando el contrabandista se finja empleado o funcionario público.

Los elementos de esta calificativa son:

a) Actitud de fingimiento. Fingir es simular, o sea aparentar que algo tiene calidades que no posee. La realidad se informa con determinadas notas y cuando esas notas se ocultan haciendo aparecer como notas propias de la realidad algo que ella no posee, se está simulando, y

b) Que el fingimiento consista en hacerse aparecer como empleado o funcionario público. Explicando el fingimiento en referencia a este segundo elemento en estudio, tenemos la realidad

es que el contrabandista no es empleado o funcionario publico, y merced a lo que externamente presenta, hace creer que el contrabandista tiene la calidad de empleado o funcionario publico.

Actualmente la calificativa implica que el contrabandista se ostente como funcionario o empleado publico. La acepción de la palabra ostentación indica mostrar, exhibir o hacer patente una cosa.

#### **IV.- USANDO DOCUMENTOS FALSOS.**

Los documentos pueden ser definidos dentro del derecho como aquel escrito publico o privado por medio del cual se hace constar un hecho, relación o cosa. Los documentos públicos son aquellos autorizados por autoridad competente o notario publico que le da el carácter de autenticidad en las funciones. El documento privado es el otorgado entre particulares otorgantes que crean o transfieren derechos y obligaciones.

Documento es todo genero de escrito, es todo lo que da o justifica un derecho, todo lo que asegura una acción, todo lo que prueba aquello en que tiene interés una persona; es documento una letra de cambio, un pagare, una escritura publica etc.

Por tanto, el uso de cualquier documento falso tiene que llevar en si el fenómeno de licitud, ya que la falsedad apareja en si los siguientes medios comisivos:

1. Poniendo una firma o rubrica falsa, aunque sea imaginaria, o alterando una verdadera.
2. Aprovechando indebidamente una firma o rubrica en blanco ajenas, extendiendo una obligación, liberación o cualquier otro documento que pueda comprometer los bienes, la honra, la persona o la reputación de otro o causar un perjuicio a la sociedad, al Estado o a un tercero.
3. Alterando el contexto de un documento verdadero, después de concluido y firmado, si esto cambiare su sentido sobre alguna circunstancia o punto sustancial, ya se haga añadiendo, enmendando o borrando, en todo o en parte, una o mas palabras o cláusulas, o ya variando la puntuación.
4. Variando la fecha o cualquiera otra circunstancia relativa al tiempo de la ejecución del acto que se expresa en el documento.
5. Atribuyéndose el que extiende el documento, o atribuyendo a la persona a cuyo nombre lo hace, un nombre o una investidura, calidad o circunstancia que no tenga y que sea necesario para la validez del acto

6. Redactando un documento en términos que cambien la convención celebrada en otra diversa en que varien la declaración o disposición del otorgante, las obligaciones que se propuso contraer, o los derechos que debió adquirir.

7. Alterando un perito traductor o paleografo el contenido de un documento al traducirlo o descifrarlo.

8. Elaborando placas, gafetes, distintivos, documentos o cualquier otra documentación oficial, sin contar con la autorización de la autoridad correspondiente.

Este es un delito típicamente doloso que se consuma en el momento en que se ejecuta el hecho en que consiste la infracción, en este caso para que se configure el cuerpo del delito de falsificación de documentos en contrabando se necesita:

1. Que el falsario obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
2. Que introduzca o exporte mercancías sin el pago de los impuestos correspondientes, en forma total o parcial.
3. Que el falsario haga la falsificación sin el consentimiento de la persona que resulte perjudicada o sin el de aquella en cuyo nombre se hizo el documento.

Este perjuicio deber tener necesariamente un carácter económico reflejado en la declaratoria de perjuicio al fisco federal, es decir, que el daño debe ser medible económicamente.

Existe también un sujeto activo calificado, tipificado en el artículo 245 del Código Penal Federal cuando es un funcionario o empleado publico el que realiza los medios operatorios engañosos o sorpresivos, por tanto la calificación correspondiente debe ser valorada por el juzgador teniendo en cuenta el daño causado al erario publico por el agente comisivo, por el medio comisivo y por el daño causado al erario publico.

El delito calificado debe someterse por acción falaz positiva, real y tangible, la presentación de los documentos falsos para su reconocimiento.

Este delito es previsto en el párrafo final del artículo 107 del Código Fiscal de la Federación, que determina el aumento de la pena al decir

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

La figura delictiva del contrabando se encuentra contenida desde varias perspectivas en las cuales el legislador ha tratado de encontrar todas sus variantes, inclusive cabe hacer mención que el Código Penal Federal en su artículo 213 bis ha considerado como un agravante en las sanciones de delitos de servidores públicos el que se cometan por miembros de alguna corporación policiaca, aduanera o migratoria, al considerar el legislador la peligrosidad de los sujetos responsables en esta conducta ilícita.

Se debe entender que el delito de contrabando en cualquiera de sus modalidades es un ilícito que se comete en contra de la hacienda pública y que hasta el momento ha sido solapado y protegido a efecto de formar fortunas inexplicables al amparo de la administración pública y que la única forma de erradicar el problema es llevar a fondo una reestructuración en la misma administración pública y ejecutar acciones que conduzcan a la firme determinación de erradicar esta actividad terminando las situaciones de privilegio de mercados ilícitos y sobre todo educando a la población desde sus primeros años escolares concientizándola del daño que se causa a la nación en la merma misma de su patrimonio por esta figura delictiva.

El contrabando, como delito de naturaleza fiscal, debe ser analizado desde esta perspectiva, el daño a la hacienda pública por medio de la omisión total o parcial de los impuestos que deban cubrirse, o por la introducción de mercancías sin permiso de la autoridad competente en los casos en que sea necesario este requisito. Asimismo, es importante considerar las consecuencias que producen estas actividades, la merma en el proyecto de ingresos de la federación, el daño pecuniario, cuantificable y lesivo al patrimonio nacional por las acciones ilícitas, delictivas en su preparación, concepción y ejecución, mismas que tratan de ser reprimidas por las leyes.

El contrabando y las figuras delictivas afines a él, tales como los delitos equiparados al contrabando, la presunción a la consumación del contrabando y el contrabando calificado tienen un solo resultado, la merma al fisco federal, y la consecuencia final es única: la lesión a la planta productiva nacional.

## **CAPITULO TERCERO**

### **LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL.**

El ser humano es un ser social por naturaleza, por lo que para satisfacer ciertos requerimientos, busca forzosamente agruparse con seres semejantes a el. Sin embargo, esta comunión entre personas crea a su vez necesidades nuevas las cuales serán mas complejas conforme evoluciona la agrupación humana. Entre esas necesidades nuevas tenemos la referente a la existencia de una autoridad que regule la convivencia del grupo humano, y se responsabilice de la creación y distribución de funciones tendientes a satisfacer las exigencias de la convivencia social.

Es por ello que se estima lógico que todos los individuos que forman parte de ese agrupamiento deban contribuir de alguna manera para la subsistencia de la autoridad. Sin embargo, tales aportaciones deben de estar reguladas, con miras a evitar injusticias.

Por lo tanto es menester crear un ordenamiento que contenga márgenes dentro de los cuales se realice el cumplimiento de las obligaciones de aportar o tributar, buscando así, tanto la prolongación del grupo social, como la autoridad encargada de regular su evolución. en estas circunstancias, resulta en el caso de nuestro país, es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la suprema ley, conforme a lo cual todos los mexicanos, gobernantes y gobernados, debemos enmarcar nuestros actos, incluyendo las relaciones con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De ahí, la importancia de incluir en el presente trabajo, en el tema de las garantías individuales en materia fiscal

Ahora bien la palabra garantía proviene del término anglosajón "warranty" o "warrantee", que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar. Su connotación, como puede verse, es muy amplia, y equivale, en sentido lato, al aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguarda o apoyo.(10)

Tenemos, que la Relación que se presenta entre el Estado y los gobernados, (relación de supra a subordinación), aquél actuará con base en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de conformidad con las limitaciones jurídicas que ésta establezca, revelándose así las garantías individuales, también conocidas como garantías del gobernado.

En otras palabras, las garantías individuales contienen en su esencia los derechos del ser humano, proveyendo el Estado su salvaguarda como una auténtica restricción en su actuación. de invadiese esa esfera, salvo los casos excepcionales que el texto constitucional señala, luego entonces estaríamos ante actos inconstitucionales.

Al respecto debemos decir que las garantías de los ciudadanos derivan de una relación de Derecho que se da entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado (sujeto pasivo), "actuando este último como una entidad jurídica y política con personalidad propia a través de sus autoridades, actividad que se desarrolla en lo que conocemos como el ejercicio del Poder.

Podemos así establecer que las garantías del gobernado se traducen en reales medios de protección de los derechos fundamentales del hombre al ser reconocidos como tales por parte del Estado. Esto es, como apunta el Doctor Jorge Carpizo, "que mientras los derechos del hombre son ideas generales y abstractas, las garantías, que son su medida, son ideas individualizadas y concretas. De acuerdo con el análisis tradicional de las garantías individuales en la evolución de nuestro sistema constitucional, existen garantías de diversos tipos según la clase de derechos que "garantizan" y aglutinan. Podemos citar la clasificación más socorrida y, quizá, la más precisa, que consiste en aquella que establece la consagración de garantías de los denominados derechos de igualdad, libertad y seguridad jurídica de que gozan los gobernados. Este último punto es el que más interesa en nuestro análisis, en vista de que las garantías en materia de seguridad jurídica devienen de la realización misma de la libertad del individuo, desde el punto de vista de la igualdad. Es por ello que son consideradas de gran importancia, dado que, históricamente, "presuponen la existencia de los derechos de libertad e igualdad (11)

---

(10) BURGEOA, Ignacio, " Las Garantías individuales ", 2a edición, De. Porrúa, México, 1986, Pág. 133

(11) CARPIZO M, Jorge. La Constitución de 1917, 8a. Edición, De. Porrúa, México, 1990, Pág. 154.

## **1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

Dentro de este ordenamiento jurídico y especialmente en los artículos 14, 16 y 31, encontramos las garantías constitucionales que en materia fiscal existen, las cuales abordaremos a continuación.

### **1.1. ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.**

Las garantías de seguridad jurídica se traducen, indefectiblemente, en las llamadas garantías sobre la propiedad; clasificación poco aceptada pero válida, más aún, considerando la trayectoria de las Constituciones Mexicanas a partir de 1824, donde el concepto de la propiedad ha sufrido alteraciones sensibles desde el punto de vista ideológico.

Así vemos que en el texto constitucional de 1824, de carácter federal, aparecen por vez primera los llamados derechos de seguridad jurídica de los gobernados, extendiéndose éstos a los rubros de: la prohibición expresa de la irretroactividad, el derecho o garantía de audiencia y la estricta aplicación de la ley a las resoluciones de índole judicial. Es menester resaltar que su implementación obedeció, básicamente, a la influencia del derecho norteamericano y del derecho español, corrientes que tuvieron gran impacto en el desarrollo de las instituciones políticas de nuestro país.

Así tenemos que en el Derecho Constitucional Mexicano, podemos decir que las conocidas como garantías de seguridad jurídica, han aparecido en todas las Constituciones vigentes con anterioridad a la actual, textos que consagraron "la prohibición de leyes retroactivas y el derecho de audiencia.

En efecto, la llamada "garantía de legalidad" apareció como tal en el artículo 14 de la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1857, estableciendo "la prohibición de expedición de leyes retroactivamente en perjuicio de persona alguna" <sup>6</sup>; tal restricción se asumía dirigida al legislador, entendiéndose, según José Ma. Lozano, que la aplicación retroactiva no se daba cuando la disposición legal no detentara dicho vicio, lo cual podemos afirmar era una interpretación estricta y parcial del problema (12)

---

(12) Fix-Zamudio, Hector: "El artículo 14 Constitucional" en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada. 1ª edición, UNAM, 1985, pag. 37.

Los Constituyentes de 1857 visualizaron la irretroactividad de la ley única y exclusivamente como de actos provenientes del Poder Legislativo, lo cual fue modificado por la actual Constitución, en la que dicha garantía aparece extendida también al Poder Ejecutivo, pudiendo actualizarse la molestia a través de un acto de autoridad específica, y no en forma exclusiva de actos legislativos o decretos.

En esencia podemos afirmar que la irretroactividad de la ley es una garantía individual que, en su concepción más amplia, denota que el Estado no puede inferir molestias al gobernado aplicando disposiciones generales en forma retroactiva en su perjuicio, aceptándose dicha retroactividad sólo en forma benéfica, caso en el que no existiría violación constitucional.

Bajo este supuesto, es necesario aclarar que los legisladores mexicanos fueron seriamente influenciados por la teoría de los llamados "derechos adquiridos" en contraposición de las expectativas de derechos. Es decir, que en esencia la violación a los bienes y derechos del gobernado sólo se daría cuando existieron derechos adquiridos con anterioridad al acto de autoridad, los cuales habrían de ser ejercidos en forma plena por parte del presunto afectado, y en ningún momento existiría retroactividad si sólo se presumiera la posible existencia o mera expectativa de un derecho.

La teoría antes mencionada hoy se encuentra en desuso por razón de las opiniones emitidas por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas materias, puesto que si bien las leyes emanadas del Congreso no pueden afectar situaciones regidas con base en leyes anteriores que causaban un beneficio, es que el Constituyente Permanente sí puede emitir reformas o adiciones a la Constitución que desconozcan flagrantemente los derechos adquiridos con base en el argumento, hoy en día por demás trastocado, de la soberanía popular ahí representada.

Los ejemplos serían abundantes, como aconteció con la expropiación petrolera y la estatización de la Banca

En lo que toca a la irretroactividad de la ley, en el ámbito fiscal, existen criterios Jurisprudenciales definidos por parte del Poder Judicial Federal, al argumentar que el pago de un impuesto no crea un derecho adquirido, puesto que el imperio de la ley fiscal determina el incremento del gasto público con la aplicación de tasas y tarifas distintas para cada ejercicio fiscal, si fuere preciso. Además, porque el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es producto de la interpretación estricta de la ley, cuyo objetivo tiene un claro interés colectivo



Se puede concluir sobre este punto que para que exista retroactividad, en contravención de la garantía a la que nos hemos referido, es necesario que se presente con esa retracción un interés o perjuicio personal en los bienes o la persona del gobernado, considerando objetivamente la existencia de ese perjuicio siempre y cuando las condiciones jurídicas "nuevas" modifiquen situaciones que antes estaban comprendidas en una disposición legal. De no darse ese supuesto no habría retroactividad.

**EN LO QUE RESPECTA AL RESTO DEL CONTENIDO DEL ARTICULO 14 SE DESTACA, EN FORMA PREPONDERANTE, LA LLAMADA GARANTÍA DE AUDIENCIA.**

Al establecer el Constituyente que "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento", se infiere que la garantía de audiencia tiene un vasto contenido en lo que denominamos nuestro régimen de Derecho.

En efecto, la concepción seguida por la tradición liberal del Constituyente permite apreciar que la garantía de audiencia conlleva en sí misma diversas garantías, a saber:

- a) Nadie podrá ser molestado en sus bienes y derechos sin que medie juicio previo de autoridad competente; esto es, para causar una molestia al gobernado será necesario que la autoridad tenga facultades para ello, y que se le otorgue al particular la oportunidad de defenderse; y
- b) Que en caso de inferirse molestias al particular con motivo de un acto de autoridad, aquél pueda desahogar la garantía de audiencia ante los tribunales previamente establecidos, entendiéndose por éstos no sólo al Poder Judicial de la Federación, sino también a los llamados tribunales administrativos, del trabajo o del fuero común.

Asimismo, el respeto a dicha garantía deberá proveerse en los procedimientos que se sigan ante autoridades administrativas y, en caso contrario, habría elementos más que suficientes para acudir al juicio de garantías, por perpetrarse la violación en perjuicio del gobernado en la ley que rige este acto

En lo referente al término "formalidades esenciales del procedimiento, se trata de un factor adicional que complementa a la garantía de audiencia. En tal supuesto, la aplicación de la ley deberá de ser estricta al caso concreto de que se trate, para evitar la existencia de vicios legales en el proceder de la autoridad, los cuales, de presentarse, serían calificados como inconstitucionales

Así las cosas, la garantía de audiencia no puede entenderse o contemplarse como un concepto aislado, sino que reagrupa diversos derechos en favor del gobernado, generando situaciones que deberán contemplarse en su conjunto para entender desahogada tal garantía.

**PASAREMOS AHORA A ANALIZAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD, COMO SE CONSAGRA EN EL ARTICULO 16 DE NUESTRA VIGENTE CONSTITUCIÓN.**

A criterio de diversos doctrinarios, este numeral Constitucional es el que ofrece mayores seguridades y protección al gobernado. La "garantía de legalidad", como hoy la conocemos, tiene un ámbito generalísimo de aplicación en todas las actividades de los poderes públicos. "Su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de Derecho que no sólo sea arbitrario sino contrario a cualquier precepto. De conformidad con lo antes transcrito, resulta ser que la garantía de legalidad "resume la eficacia de las garantías de seguridad, libertad y propiedad. (13)...

Así tenemos que la citada garantía se consigna en tres requisitos esenciales para su ejercicio:

1. Que nadie podrá ser molestado en su integridad corporal, en su domicilio, en sus posesiones o papeles". Dicho requisito aparece como la premisa fundamental de tal garantía, y se extiende en sus beneficios a todos los intereses particulares de los gobernados;

2. La excepción a la regla antes mencionada consiste en que la autoridad podrá inferir molestias, siempre y cuando cuente con la existencia de un mandamiento escrito, emitido por autoridad competente. Sobre el particular necesitamos insistir en que en nuestro sistema legal, a raíz del pacto federal, toda autoridad actúa legalmente hablando de conformidad con un catálogo de facultades expresas; nunca y por ningún motivo podrá hacerlo sin dicha competencia puesto que sus actos serían ilegales;

3. Que para inferir una molestia en el sentido que prescribe la norma constitucional, deberá existir por fuerza un procedimiento fundado y apoyado en ley. Luego entonces, cualquier autoridad podrá ejecutar única y exclusivamente lo permitido por disposición legal, de no ser así sus actuaciones serían arbitrarias. (14)

En conclusión, la garantía de legalidad, si bien se contrae a que todo acto de autoridad, para ser válido, deberá estar fundado y motivado, dicha circunstancia reviste singular importancia, al conjugarse los requisitos antes mencionados, de tal forma que la autoridad

---

(13) BURGEO, Ignacio. Ob. cit. Pág. 236.

(14) ARRIOJA, Vizerino Adolfo. Derecho Fiscal, De: Themis, 2ª Edición, 1994.

- a) en ningún momento deberá actuar sin competencia;
- b) señalará las causas o motivos legales que prevea la fundamentación invocada al caso; y,
- c) entonces, procederá a realizar la afectación o perturbación de la esfera del gobernado.

## 1.2. ARTICULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

Así, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

La proporcionalidad, equidad y legalidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando se aboca a establecer gravámenes de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad, comprendiendo ésta la fundamentación y motivación, en última instancia significan la justicia Fiscal.

La garantía de proporcionalidad radica, medularmente, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su capacidad económica, aun cuando esta premisa pueda variar, dependiendo del tipo de contribución de que se trate. Por su parte, la garantía de Equidad Fiscal consiste en que las disposiciones legales que establecen contribuciones deben ir dirigidas a una pluralidad de sujetos, es decir, a todos aquéllos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos nonnativos para que surja el hecho generador del tributo. Por su parte el tratadista y Maestro Lic. Adolfo Arrijo Vizcaino señala que "una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece. (15)

De lo anterior se puede concluir que la garantía de equidad Fiscal consiste en "tratar igual a los iguales, y desigual a los desiguales"

---

(15) Arrijo, Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, 9a. edición, 1994.

Las situaciones concretas que funden la causa legal del procedimiento, están consagradas en las leyes que invoque la autoridad al momento de emitir el acto en cuestión; sin embargo, es bien sabido que en numerosos casos la autoridad no sólo no motiva su actuación, sino, lo que es peor, no establece con claridad el fundamento aplicable, vulnerando así la citada garantía de legalidad.

La aplicación del artículo 16 constitucional es más amplio que los alcances que prevé la ya citada garantía de audiencia, por lo que creemos que ambas garantías se conjugan, extendiendo las posibilidades de demostrar que los actos de autoridad son inconstitucionales. Esto es, que al momento de suscitarse un acto de perturbación o molestia, el particular hará valer en su favor lo que conocemos como las garantías de segunda jurídica, a través del juicio constitucional, puesto que la conjugación a que nos referíamos tendrá como finalidad perfeccionar la demostración de la afectación que sufra una persona en sus bienes, derechos o patrimonio.

Para concluir, es necesario puntualizar que la motivación legal consiste en que al existir una norma jurídica que se aplicará a través de un acto de la autoridad competente, la situación concreta a que se refiere deberá relacionarse con aquellas circunstancias y modalidades del caso particular, para encuadrar así "en el marco correspondiente al establecido por la ley. Es por ello que nuestro actual sistema jurídico tiene como especial aportación lo que conocemos como la "garantía de legalidad", y que se aplica a todo tipo de autoridades, aunque la motivación en sí no existe en los actos provenientes del poder legislativo, dado que la creación de leyes, en sí misma, desahoga dicho requisito constitucional, por lo que técnicamente hablando, el Congreso de la Unión o las legislaturas de los estados no están obligados a motivar sus actos.(16)

## **2. DIVERSOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN RELACIÓN A LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES ANTES MENCIONADOS.**

### **2.1. LA CARENCIA DE FUNDAMENTO Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD.**

Como se ha reiterado a través del presente trabajo, todo acto de molestia a un particular ha de estar necesariamente fundado y motivado para ser legal, entendiéndose por lo primero el que la autoridad tiene que señalar el precepto en que se funda el acto, y por motivación la exposición de los hechos que hacen que el caso encuadre dentro de la hipótesis de la norma.

---

(16) Borgia, Ignacio: Op. Cit., pag. 37

requisitos que necesariamente deben concurrir para que el acto de que se trate no resulte violatorio del artículo 16 constitucional, ya que la autoridad debe citar las disposiciones legales aplicables al caso concreto, así como las razones de su aplicabilidad, a efecto de que los particulares puedan formular adecuadamente sus defensas.

El Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito ha determinado en Jurisprudencia definida lo que debe entenderse por fundamentación y motivación, como elemento de la garantía de legalidad que prevén los artículos 14 y 16 constitucionales, en los siguientes términos:

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.**- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

» Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito. Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, 8a. Época, número 54, junio de 1992, Pág. 49.

» Precedentes:

» Amparo Directo 242191.- Raymundo Coronado López y otro.- 21 de noviembre de 1991.- Unanimidad de votos. Ponente:

» Lucio Antonio Castillo González.- Secretario: José Rafael Coronado Duarte.

» Amparo Directo 369/91.- Financiera Nacional Azucarera, S.N.C.- 22 de enero de 1992.- Unanimidad de votos. Ponente: José Nabor González Ruiz.- Secretario: Sergio I. Cruz Carmona.

» Amparo Directo 495/91.- Finanzas Monterrey, S.A.- 12 de febrero de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Lucio Antonio Castillo González.- Secretaria: Silvia Marinella Covián Ramírez.

» Amparo Directo 493191.- Eugenio Fiambres Moreno.- 20 de febrero de 1992.- Unanimidad de votos. Ponente: Adán Gilberto Villarreal Castro. Secretario Ortegón Garza.

» Amparo Directo 101/92.- José Raúl Zárate Anaya.- 8 de abril de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: José Rafael Coronado Duarte.

Finalmente, es importante mencionar que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto, en la tesis que enseguida se transcribe, que un acto legislativo creador de una contribución debe tener su justificación en la esfera social, económica y jurídica donde pretenda aplicarse:

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.**- Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la Ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emita se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación), sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica

» (3) - Tesis Jurisprudencia No. 36. Apéndice 1917-1985. Primera Parte. Pleno. Pág. 73"

La garantía de legalidad Fiscal se traduce no solo en que la contribución debe estar contenida en este ordenamiento formal y materialmente legislativo si no que es preciso que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que de esta manera, el gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público. Así, toda ley que establezca una contribución, a de contener los elementos que la componen, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época y lugar de pago.

En efecto la Fracción IV del artículo 31, de nuestra Constitución Federal, cuyo texto se transcribió con anterioridad, se desprenden diversos principios jurídicos a los que en materia fiscal todo gravamen debe ajustarse para poder considerarse constitucional, dentro de cuyos principios se encuentra consagrada el de la legalidad, objeto de este estudio.

Para mejor comprensión del tema, estimamos necesario mencionar algunas cuestiones previas relacionadas con nuestro tema.

Como ya hemos visto la actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realizan, en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le confiere. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales.

El concepto de "atribuciones" comprende el contenido de la actividad del Estado, esto es, lo que el Estado puede o debe hacer. Otro concepto de gran importancia es el de "función" que se refiere a la forma de la actividad del Estado. Dicho en otras palabras, las funciones constituyen la manera del ejercicio de las atribuciones.

La doctrina del Derecho Administrativo ha clasificado las funciones del Estado en dos categorías principalmente: En cuanto al órgano que la realiza, es decir, adoptando un criterio formal, prescindiendo de la naturaleza intrínseca de la actividad. Consecuentemente, las funciones del Estado son formalmente legislativas, administrativas o judiciales, según estén atribuidas al Poder Legislativo, Ejecutivo o al Judicial. Respecto a la naturaleza intrínseca de la función, esto es, en base a un criterio material, que prescinde del órgano al cual está atribuida, derivándose que las funciones son materialmente legislativas, administrativas o judiciales.

Concretándonos a la función legislativa, en virtud de la íntima conexión que guarda con el principio de legalidad, tenemos que desde su óptica frontal, es la actividad que el Estado realiza por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder

Legislativo. Dicha función corresponde concretamente en nuestro país al Congreso de la Unión, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 50 Constitucional.

El someter a la relación fiscal a un régimen jurídico específico, tiene como objetivo encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un marco de certeza, que permita saber de antemano hasta dónde llega la potestad recaudatoria del fisco, y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes.

No debe olvidarse que las normas jurídico-tributarias en múltiples ocasiones han servido de instrumento para la consagración de los más grandes absurdos e injusticias, como el "Impuesto sobre la Sal", implantado en la Francia absolutista de los siglos XVII y XVIII, que obligaba a cada habitante a adquirir anualmente un número fijo de kilogramos de este producto, necesitara o no de él, para procurar al tesorero real una renta segura. Otro claro ejemplo, lo encontramos en nuestro país en el siglo pasado, con la implantación por parte del gobierno de Antonio López de Santa Anna del "Impuesto sobre el Uso y Tenencia de Ventanas y Perros", en base al cual los habitantes debían pagar este tributo por el hecho de tener y usar las ventanas de sus edificaciones particulares o de ser dueños de perros, y por un monto que dependía del número de cada uno de tales elementos

Medidas como las mencionadas han provocado que los especialistas en materia fiscal implementen una serie de principios, basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad, que deben actuar como bases rectoras del orden jurídico-fiscal. Así encontramos que el origen de estas máximas son principalmente las ideas del economista inglés del siglo XVIII, Adam Smith, en su obra "Investigación de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones"; conceptos que evidentemente se han visto perfeccionados con el transcurso del tiempo

Entre los principios concebidos por Adam Smith, tenemos el relativo a la certidumbre o certeza, conforme al cual todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que, de otra manera, se daría paso al abuso y arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación. Al respecto el mencionado autor señala textualmente

"El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona

Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. (17)

Actualmente el principio de legalidad, que se expresa en el aforismo "nullum tributum sine lege" (no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho fiscal, según el cual se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, esto es, como lo establecimos al principio de esta parte del trabajo, que emane de un órgano constitucionalmente facultado con la potestad legislativa y conforme al procedimiento que la propia Constitución General de la República contempla para su formulación.

En este orden de ideas, cabe insistir en que la fracción IV del artículo 31 constitucional, consagra en su parte final que los mexicanos deben contribuir para con el gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ratificando así, mediante esta última frase, el principio de legalidad fiscal.

En tales condiciones, nuestra Ley Suprema incorpora el postulado básico relativo a que toda relación y obligación Fiscal debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que las establezca y regule. Consecuentemente, cualquier tributo que el Estado pretenda aplicar a sus gobernados debe estar debidamente consignado en una ley.

Hemos de apuntar que el principio de legalidad en materia impositiva no se satisface con el simple establecimiento del tributo en una norma material y formalmente legislativa, sino que, además, es necesario que sus elementos integrantes esenciales, como lo son el hecho generador, el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, la época y lugar de pago, las deducciones y demás características del gravamen, también se encuentren expresa y claramente establecidos en un ordenamiento legal propio que los regule, y que se le conoce como ley especial

Por lo tanto, resulta indispensable la existencia de leyes especiales que regulen con certeza los elementos del tributo, para el efecto de que la autoridad, al recaudarlos, se ajuste plenamente a derecho y no dar lugar a arbitrariedades en cuanto a su cobro

---

(17) Arriaga Vizcaino Adolfo. ob. cit



El principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad privada, debido a que, en ejercicio de sus facultades, se sustrae a favor del Estado algo de su patrimonio.

Un cabal y efectivo cumplimiento de la garantía de legalidad en materia Fiscal en nuestro país, da lugar a que el fisco, sea federal o local, no pueda realizar o llevar a cabo acto alguno sin que previamente esté facultado para ello. De lo contrario, tal autoridad estaría actuando inconstitucionalmente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 constitucional, para que se cumpla plenamente con la garantía de justicia fiscal, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: Que se encuentre establecido en ley; que sea proporcional y equitativo; y, que se destine al pago de los gastos públicos.

Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por la Constitución General de la República.

En este orden de ideas, nuestro máximo Tribunal también ha adoptado el criterio en el sentido de que, si bien el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, señala como requisito, entre otros, que el tributo se encuentre consignado en ley (principio de legalidad) como derecho de todo contribuyente, la circunstancia de que ese precepto de la Ley Suprema no aparezca establecido dentro del Capítulo de las garantías individuales consagradas en favor del gobernado, no obsta para que la lesión a tal derecho sí sea violatoria de ellas.

Concretamente existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que la garantía de legalidad en materia fiscal es que a la autoridad recaudadora no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente. Y que el sujeto pasivo de la relación Fiscal pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos Públicos de la Federación, del Distrito Federal, del Estado o Municipio en que resida

Aunado a lo anterior, y tomando en consideración lo expuesto, en cuanto a que los elementos de un impuesto deben estar consignados en una ley debidamente entendida, como tal el mencionado órgano judicial ha, extendido la garantía de legalidad, el mencionado órgano judicial ha además de a dichos elementos, al procedimiento que se debe seguir para determinar la contribución

El criterio judicial a que el Ordenamiento legal nos referimos, señala que al no estipularse en el Procedimiento a seguir para la determinación del impuesto, a no hacerlo de manera clara, se traduce en una franca violación al Principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Una vez que hemos señalado con precisión, que toda ley fiscal debe entenderse formal y materialmente expedida, para así cumplir con el principio de legalidad, es necesario referirlos a otro requisito con el que la ley impositiva debe cumplir para ser acorde con dicho principio. Este otro requisito se refiere a que toda contribución debe estar contenida en una ley de ingresos. Ello significa que la autoridad ha de prever con oportunidad el cobro de determinados impuestos, los cuales han de consignarse expresamente en la ley de ingresos. La ley de ingresos no es otra cosa más que una lista en donde se establecen las cantidades y los conceptos por los cuales el Poder Público, sea federal, estatal o municipal, obtendrá recursos en un determinado año.

En base a lo mencionado, es factible llegar a considerar que un impuesto que no esté previsto en la ley de ingresos, no podrá ser exigido al contribuyente, pues, de lo contrario, se rompería con el principio de legalidad que todo impuesto debe cumplir, aunque la idea expresada haya sido objeto de discusiones, tanto doctrinales, como de criterio de los diversos tribunales federales y locales.

Es necesario precisar que lo anterior no puede traducirse en que la ley especial, en la que se contienen los elementos del gravamen listado en una ley de ingresos, quede sin efectos, si no que únicamente debe entenderse en el sentido de que el estado no está autorizado para recabar los rendimientos de un tributo que, para determinado año, no este, contenido en la respectiva ley de ingresos.

De lo hasta aquí comentado resulta de vital importancia y trascendencia el hecho de que el Estado debe cumplir en todo momento con el principio de legalidad Fiscal consagrado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al implantar o establecer un tributo a cargo de los particulares, para evitar así dejar en indefensión, e inseguridad jurídica a los contribuyentes, al no saber con certeza la extensión y contenido de su obligación fiscal, así como los límites a la facultad recaudadora de la autoridad hacendaria. La circunstancia de que se transgreda tal principio puede ocasionar graves trastornos de diversa índole a los miembros del conglomerado social, situación que únicamente es posible que sea restablecida, mediante el juicio de amparo por violación directa a la garantía de legalidad que, por ampliación, se encuentra establecida en la parte final de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

## 2.2. EN CUANTO A LAS LEYES Y ACTOS RETROACTIVOS.

La garantía constitucional de irretroactividad se traduce en que ninguna ley o ningún acto de autoridad pueden tener efectos hacia el pasado para lesionar derechos generados precisamente con anterioridad a la vigencia de la ley o a la expedición del acto de la autoridad. En el primer supuesto, estamos en presencia de un conflicto de leyes en el tiempo.

En materia Fiscal, el primer párrafo del artículo 14 constitucional que establece la garantía que nos ocupa, reviste singular importancia, dadas las características peculiares que envuelven a esta materia.

Sergio Francisco de la Garza señala que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna; he ahí el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. La prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique. (18)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado, respecto de la garantía de irretroactividad, lo siguiente: "En términos generales puede decirse que nuestro Derecho Positivo, tratándose de la retroactividad de las leyes, ha sustentado, hasta la fecha, la teoría clásica de los derechos adquiridos, en la cual se establece, en esencia, que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales, aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio, y los cuales no se les puede ya arrebatar". (19)

Ahora bien, confíe a la tesis anterior, surge como primera duda el que si una actividad determinada que se viene ejerciendo, y que ya fue gravada en un monto inferior por alguna contribución, ¿constituye un derecho adquirido a no ser gravada en una proporción mayor de lo que ya lo está?

(18) De la, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Ed. porrua, 1990, pag. 301.

(19) Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sala auxiliar, ReV. 18031942119,9 DE MARZO DE 1954

Sobre el particular, nuestro máximo Tribunal ha señalado que los tributos se van generando de momento a momento y, por tanto, si en cierto lapso la ley que contiene la contribución se modifica y establece una tasa mayor, dicho impacto fiscal se produce a partir de la vigencia de la disposición legal reformada y, en consecuencia, no afecta ni lesiona derechos adquiridos en el pasado, máxime que el hecho de que una determinada actividad estuviera gravada en cantidad menor, no puede constituir un derecho adquirido para que, con posterioridad, sea gravada con una tasa proporcionalmente mayor.

Por otra parte, la garantía de irretroactividad en materia Fiscal reviste singular importancia en los casos en que, aun cuando una ley ha sido derogada, los derechos que estableció pueden agotarse con posterioridad a la entrada en vigor de una nueva ley.

Al respecto es importante señalar que, interpretando el primer párrafo del artículo 14 constitucional, éste puede tener el alcance de consagrar el hecho de que una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo bajo la vigencia de una nueva ley que no consagre ese derecho, pues en el caso estamos en presencia de un derecho adquirido, cuyas consecuencias se van agotando durante cierto lapso de tiempo, consecuencias que, al ser generadas por un derecho establecido en una ley (que en un futuro se deroga), debe ser ésta la que las siga rigiendo.

De lo anteriormente comentado se concluye que la garantía de irretroactividad en materia Fiscal juega un papel trascendental en las relaciones existentes entre el Poder Legislativo, las diversas autoridades fiscales y los contribuyentes.

## 2.2.1. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES CON RESPECTO A LA RETROACTIVIDAD

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido en diversas ocasiones que la ley fiscal es susceptible de aplicarse retroactivamente, cuando favorece al interesado, como se advierte de la lectura de la siguientes tesis

**RETROACTIVIDAD.** La aplicación retroactiva de una ley es permitida en caso de favorecer al interesado y que no agrave derecho alguno, ya que si se prueba la retroactividad, esta es violatoria en cuanto puede causar perjuicios al interesado, mas no en lo que puede favorecerlo  
" Amparo administrativo en revision 3475/12 Cía. Petrolera del Aguila, S.A. Quinta Época. Tomo LVIII. Segunda Parte Págs. 1690-1691. 10 de noviembre de 1938  
" Tesis citada en la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Miguel Acosta Romero y Genaro David Gongora Pimentel, Editorial, Porrúa, S.A., Mexico 1983. Pág. 105"

**"RETROACTIVIDAD.-** La modificación hecha al artículo 14 de la Constitución de 1857, por el artículo 14 de la de 1917, permite afirmar que si la nueva ley, lejos de causar perjuicios, es favorable al estado jurídico de las personas, es de aplicarse para actos que se realizaron durante la vigencia de la antigua ley.

» Amparo administrativo 303/39. Cía. Transcontinental de Petróleo, S.A. Quinta Época. Tomo LXX-1. Pág. 196. 3 de octubre de 1941.

» Amparo administrativo directo 947/37. Sección Primera. Cía. Transcontinental de Petróleo, S.A., Quinta Época. Tomo LIII. Tercera Parte. Págs. 2899-2900. 10 de septiembre de 1937.

» Tesis citada en la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Págs. 113 y 114".

**"RETROACTIVIDAD.-** La Constitución de 1857 establece que no se podía expedir ninguna ley retroactiva, en tanto que la de 1917, en su artículo 14, se limita a expresar que a ninguna ley se dará efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna; lo cual viene a significar que la Constitución anterior, prohibía al legislador dictar disposiciones que rigieran actos ya sometidos al imperio de leyes anteriores y la Constitución de 1917, en cambio, no desconoce la facultad del legislador para dictar leyes que en sí mismas lleven efectos retroactivos, cuando así lo exija el bien social, y tiende únicamente a impedir que las autoridades apliquen las leyes con efecto retroactivo.

» Amparo administrativo en revisión. Banco Internacional e Hipotecario de México. Quinta Época. Tomo XXVII- J. Págs. 1015-1016. 15 de octubre de 1929.

» Tesis citada en la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pág. 118".

**"RETROACTIVIDAD DE LA LEY.-** Es un caso de excepción consagrado por todos los tratadistas, la de que, cuando el interés social o público lo exijan, se puede dar efectos retroactivos a la ley.

» Amparo Civil en Revisión. Ciderol de Díaz Mercedes y Coagraviados. Quinta Época. Tomo VI. Págs. 571-572. 26 de marzo de 1920.

» Tesis citada en la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pág. 119".

**"RETROACTIVIDAD DE LA LEY.-** La ley puede aplicarse retroactivamente, si se hace dicha aplicación en beneficio y no en perjuicio de alguna persona, sin que sea de tomarse en cuenta la argumentación que se apoya en que no es posible dicha aplicación retroactiva cuando la ley de que se trata señala expresamente la fecha en que debe entrar en vigor, ya que de acuerdo con nuestra legislación todas las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, cuando no fijan el día en que deben empezar a regir, surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 3 del Código Civil para el distrito y territorios federales, de tal suerte que siempre y en todo caso hay una fecha determinada para que un ordenamiento legal comience a surtir sus efectos, y no obstante a ello, la doctrina y la jurisprudencia siempre han admitido la aplicación retroactiva de la ley, cuando ésta se hace en beneficio de alguna persona.

» Amparo Administrativo en Revisión. 246/54. Sección Primera. Pozo y Hernández Marradel. Quinta Época. Tomo CXXIII-3 Segunda Sala. Págs. 2213-2214. 20 de enero de 1955.

» Tesis citada en la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pág. 120".

De los anteriores criterios se concluye que la aplicación retroactiva de una ley Fiscal puede ser hecha en aquellos casos en que a nadie perjudica, sin que constituya un obstáculo la circunstancia

de que las autoridades pretendieran sostener que la aplicación de determinados preceptos les perjudique, pues como lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo administrativo en revisión 303/89, Sección Primera. Cía. Transcontinental de Petróleo, Quinta Época. Tomo XX- I: "... es indudable que el fisco no puede invocar el principio que establece el artículo 14 de la Constitución Federal en su primer párrafo, porque dicho principio tiene en la Constitución el carácter de una garantía individual y, por ende, sólo puede ser invocado por los particulares".

Por otra parte, destaca por su importancia el criterio jurisprudencial que establece que una vez que existe una situación jurídica consumada o constituida con anterioridad, no puede ser afectada por nuevas disposiciones. De igual manera, en esta tesis se señala que las consecuencias de situaciones jurídicas constituidas deben seguir produciendo todos sus efectos:

**"RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.-** Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 Constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho a la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de éstas últimas siguen produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho

» Séptima Época, Tercera Parte: Vol. 38, Pág. 53. A.R. 3295171, Richardson Merrell, S.A. de C.V. 5 votos.

» Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias 1917-1985. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte. Segunda Sala. P. 505 y 506"

La controversia que dio origen a la ejecutoria de referencia, surgió por el afán recordatorio de las autoridades fiscales, y por su manifiesta y deliberada actuación tendiente a desconocer los derechos adquiridos de los contribuyentes

En efecto, conforme a los artículos 20, fracción III, 21, fracción I, inciso a) y 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1965, los contribuyentes podían deducir el crédito comercial mediante el sistema de amortización en diversos años, por ser un activo intangible.

A partir del 1º de enero de 1966 se adicionó al artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una fracción XI para prohibir la deducibilidad del crédito comercial.

Las autoridades fiscales rechazaron la deducción que un contribuyente efectuó en los ejercicios 1966 y siguientes, respecto de la amortización del crédito comercial que había adquirido durante 1965, argumentando que, a partir de 1966, el crédito comercial no era deducible

En razón de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación atinadamente determinó en la ejecutoria antes transcrita, que en el caso de un contribuyente que hubiera adquirido un crédito comercial en 1965 y que lo hubiera sometido a su deducción por la vía de la amortización en los ejercicios siguientes, no era legal que la autoridad violare ese derecho adquirido mediante el desconocimiento de las consecuencias jurídicas que de él se seguían produciendo en el futuro, aun bajo la vigencia de una nueva ley, por lo que para evitar que ésta fuera retroactiva, era válida la deducción, inclusive en ejercicios posteriores a los efectos de una consecuencia jurídica establecida (como lo fue en este caso por el crédito comercial), bajo la vigencia de una ley anterior (la vigente en 1965)

También son aplicables las siguientes ejecutorias.

**"RETROACTIVIDAD, TEORÍAS SOBRE LA.-** Sobre la materia de irretroactividad existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y situaciones concretas o situaciones abstractas y situaciones concretas, siendo la primera, el mandamiento de la ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es defendible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario, y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al Patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio, estos conceptos han sido acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo I, del Semanario Judicial de la Federación, al establecer "Que para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial". "La Ley retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos". "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye

» Quinta Época, tomo LXXI, p. 3496. "La Cia. del Puente de Nuevo Laredo", S.A. Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias 1917-1985, Apéndice al Seminario Judicial de la Federación Octava Parte. Jurisprudencia Común al Pleno y las Salas, p.p. 422 y 423".

**"RETROACTIVIDAD.-** Podrá decirse que los efectos de una obligación, no producidos antes de la promulgación de una ley, pertenecen al porvenir y no al pasado; pero con este razonamiento se confundiría la noción de pasado, en sentido jurídico, cuya distinción es esencial desde el punto de vista de la no retroactividad de las leyes. En materia de no retroactividad, la realidad jurídica no corresponde rigurosamente a la realidad material, pues cuando una situación jurídica concreta nace, lleva en sí, virtualmente una porción de porvenir que somete racionalmente a la ley del pasado, en el sentido de que todas las consecuencias susceptibles de surgir de esta situación jurídica concreta, pueden perfectamente ser consideradas como producidas desde luego, porque forman parte de ella. Al celebrarse un contrato, se crea lo que se llama una situación jurídica concreta, que no puede destruirse con la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad, cuando se trata de los contratos considerados tanto en sus condiciones de existencia como en sus efectos; los partidarios de las diversas tesis sobre la no retroactividad de las leyes, convienen casi unánimemente en que no debe aplicarse la ley nueva. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, esta obligación subsistirá en los caracteres y las consecuencias que le atribuye esta ley. Así, si en un contrato celebrado con anterioridad a la expedición de una ley, y por la promoción del juicio respectivo y por la realización de hechos jurídicos posteriores se crea en favor de una persona una situación jurídica concreta, lógico es concluir que los efectos de esos actos, realizados antes o después de la vigencia de la ley atacada, deben regirse por la ley antigua, resultando la aplicación de la nueva, notoriamente retroactiva, y la privación de derechos a que da lugar, violatoria de las garantías que otorga el artículo 14 Constitucional, en su párrafo primero.

» T. XXXI, p. 489. Amparo civil en revisión 4098126. Guerrero Vda. de Garcidueñas Soledad, 26 de enero de 1931. Unanimidad de 5 votos".

En el Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1989, Primera Parte, Pleno, Volumen U, Págs. 642 y 643, se encuentra la tesis en la que se declara la inconstitucionalidad del artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ser violatorio de la garantía de irretroactividad de la Ley. Nuestro máximo Tribunal consideró que el citado precepto viola la garantía de irretroactividad de la Ley, puesto que la aplicación de la nueva ley implicaba dejar sin efectos el derecho de los causantes a disminuir sus pérdidas fiscales conforme a lo dispuesto por el artículo 55 de la propia ley, derecho que ya había ingresado a su esfera jurídica antes de que entraran en vigor las reformas que se impugnaron.

En los considerandos de la sentencia que dio origen a la tesis a que nos referimos en el párrafo anterior, se estableció lo siguiente:

» "Que las leyes deben normar acontecimientos o estados producidos después de que entren en vigor y no retrotraerse para modificar o suprimir un derecho ya obtenido en los términos de la ley vigente en el momento de esa adquisición; esto es, una vez que una norma se encuentre en vigor, quienes se sitúan en las hipótesis previstas por ella, están en posibilidad de ejercitar los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de esa norma, pudiendo ocurrir que ese ejercicio no sea inmediato, sino que se realice en forma mediata..."

» "Ahora bien, puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo por tiempo específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que estas consecuencias no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva Ley

La tesis sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la siguiente:

RENDA, IMPUESTO SOBRE LA LEY DEL EL ARTICULO 809 (ADICIONADO MEDIANTE EL ARTICULO TERCERO DEL DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1980)



ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. El artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado mediante el artículo tercero del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de fecha 27 de diciembre de 1986 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año, es violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley a que se refiere el artículo 14 Constitucional, pues aquel dispositivo legal establece el derecho de disminuir las pérdidas fiscales ocurridas antes del primero de enero de 1987 en forma distinta a como lo establecía la ley de referencia, antes de que entrara en vigor la adición en comento; toda vez que en su artículo 55, dicha ley señalaba lisa y llanamente la facultad de disminuir las pérdidas fiscales ajustadas del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes; mientras que el invocado artículo 809 establece esa facultad con dos mensualidades que son: 1.- Disminución de dichas pérdidas fiscales conforme al Título II o al capítulo VI del Título IV de la ley mencionada, con la condición de que se expresen; y 2.- Disminución de esas pérdidas fiscales, sin reexpresar, en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al aplicarse dichas modalidades para la disminución de las pérdidas fiscales indicadas, se viola la garantía de referencia en virtud de que el derecho a disminuirlas en su totalidad, se había adquirido por los contribuyentes, con anterioridad a que entraran en vigor las reformas reclamadas, esto es, conforme a lo que dispone el artículo 55 antes mencionado, motivo por el que no podrán aplicarse las nuevas disposiciones fiscales a esos casos, pues ello traería como consecuencia que esas pérdidas no se disminuyan en los términos anteriormente indicados, atento a que existe la obligación de que se reexpresen, es decir, que se tomen en cuenta los efectos inflacionarios, ya sea respecto de la totalidad de las pérdidas fiscales, o bien tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 801 de la Ley en consulta reformada, lo que trae como resultado que el contribuyente no podrá disminuir sus pérdidas del total de las utilidades, como lo podía hacer con anterioridad a que entraran en vigor las reformas impugnadas, sino que únicamente las podrá disminuir en los porcentajes que señala el artículo 801 mencionado; todo lo cual dejaría sin efectos el derecho de los causantes a disminuir las pérdidas fiscales multicitadas conforme a lo dispuesto por el artículo 55 antes indicado, derecho que ya había ingresado a su esfera jurídica antes de que entraran en vigor las reformas impugnadas.

» Amparo en revisión 1275189. Posadas de México, S.A. de C.V. 6 de abril de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villa gordoza Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros: Rocha Díaz, González Martínez y Chapital Gutiérrez, votaron por el sobreseimiento. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez.- Secretario. Víctor Ernesto Maldonado Lara

El anterior criterio ha pasado a formar Jurisprudencia por haberse resuelto en el mismo sentido los siguientes asuntos:

» "Amparo en revisión 701/89. Cia Hulera Euzkadi, S.A. Fallado el 10 de agosto de 1989. Mayoría de 20 votos.

» Amparo en revisión 217/89. Promotora Mexicana de Hoteles, S.A. Fallado el 14 de febrero de 1990. Mayoría de 18 votos.

» Amparo en revisión 2802188. Hoteles Fiesta Americana, S.A. de C.V. Fallado el 15 de febrero de 1990. Mayoría de 17 votos.

» Amparo en revisión 1496189. Promotora Dinato de Sonora, S.A. de C.V. Fallado el 15 de febrero de 1990. Mayoría de 16 votos"

De acuerdo con los criterios judiciales antes citados, debe concluirse que los efectos de situaciones jurídicas constituidas al amparo de una ley anterior, deben seguir surtiendo todos sus efectos.

Atento a que existe la obligación de que se expresen, es decir, que se tomen en cuenta los efectos inflacionarios, ya sea respecto de la totalidad de las pérdidas fiscales, o bien tomando en

cuenta lo dispuesto por el artículo 801 de la Ley en consulta reformada, o que trae como resultado que el contribuyente no podrá disminuir sus pérdidas del total de las utilidades, como lo día hacer con anterioridad a que entraran en vigor las reformas impugnadas, sino que únicamente las podrá disminuir en los porcentajes que señala el artículo 801 mencionado; todo lo cual dejaría sin efectos el derecho de los causantes a disminuir las pérdidas fiscales multicitadas conforme a lo dispuesto por el artículo 55 antes indicado, derecho que ya había ingresado a su esfera jurídica antes de que entraran en vigor las reformas impugnadas.

» Amparo en revisión 1275/89. Posadas de México, S.A. de C.V. 6 de abril de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros: Rocha Díaz, González Martínez y Chapital Gutiérrez, votaron por el sobreseimiento. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez.- Secretario. Víctor Ernesto Maldonado Lara.

El anterior criterio ha pasado a formar Jurisprudencia por haberse resuelto en el mismo sentido los siguientes asuntos:

» "Amparo en revisión 701/89. Cia Hulera Euzkadi, S.A. Fallado el 10 de agosto de 1989. Mayoría de 20 votos. » Amparo en revisión 217/89. Promotora Mexicana de Hoteles, S.A. Fallado el 14 de febrero de 1990. Mayoría de 18 votos. » Amparo en revisión 2802/88. Hoteles Fiesta Americana, S.A. de C.V. Fallado el 15 de febrero de 1990. Mayoría de 17 votos. » Amparo en revisión 1496189. Promotora Dinato de Sonora, S.A. de C.V. Fallado el 15 de febrero de 1990. Mayoría de 18 votos".

### 2.3. EN LO RELATIVO AL DERECHO DE AUDIENCIA.

La garantía de audiencia enfocada a la materia fiscal se traduce en que todo gobernado tiene derecho a ser oído previamente a un acto de privación y molestia que ejerzan las autoridades fiscales. La privación es la consecuencia de una merina o menoscabo de la esfera jurídica del gobernado, determinado por el egreso de algún bien material o inmaterial (derecho), así como en la prohibición a ejercer cierto derecho subjetivo.

En materia fiscal, la garantía de audiencia reviste un matiz singular, al haberse estimado que antes del acto legislativo que establezca un gravamen, la autoridad respectiva no tiene la obligación de escuchar al contribuyente, lo cual se basa en la naturaleza propia de los tributos, en vista de que, al significar estos el sustento de las instituciones y el orden constitucional, se podría abrir la posibilidad de su desaparición por falta de los elementos económicos necesarios para su

subsistencia, máxime que los contribuyentes sí pueden, con posterioridad a la creación de un determinado tributo, someterlo a revisión a través del sistema de defensas legalmente instituido.

Sin embargo, el Poder Judicial Federal ha adoptado la tesis de que aun cuando hay ciertas excepciones en cuanto al respeto a la garantía de audiencia en materia Fiscal, existen determinadas situaciones en las que debe respetarse, como por ejemplo, durante el desarrollo de una auditoría a un particular por parte de las autoridades fiscales. En efecto, el Código Fiscal de la Federación contiene tres principales facultades de las autoridades fiscales, a saber, la facultad de fiscalización, de liquidación y de sanción.

La primera de ellas se puede dar, entre otras vías, mediante el desarrollo de una visita domiciliaria. Toda visita domiciliaria se inicia con una orden, en la cual muchas veces se faculta a los inspectores que la llevan a cabo a que procedan, en su caso, al aseguramiento del interés fiscal, de conformidad con lo previsto en los artículos 45, 142, 145 y 152 del Código Fiscal de la Federación, así como a practicar el embargo y secuestro de mercancías y/o documentación que se encuentren en el domicilio del contribuyente.

Es de interés mencionar que se ha considerado el que, al no preverse la posibilidad de que el contribuyente visitado pueda ser oído en defensa legal, previamente al acto de molestia y privación, dichas disposiciones legales contravienen expresamente lo dispuesto por el artículo 14 constitucional.

En este aspecto conviene señalar que el Constituyente de 1917 no permitió a la autoridad legislativa, ni a ninguna otra, menoscabar la esfera jurídica de un gobernado, sin que antes se le haya dado la oportunidad de hacer valer lo que a su derecho conviene, criterios que han sido confinados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis.

En especial se advierte que ciertas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, e incluso de la Ley Aduanera y su Reglamento, que contemplan la posibilidad del embargo, retención, sustracción y secuestro de bienes durante el desarrollo de una auditoría fiscal, resultan ser violatorias del segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Es así como la garantía de audiencia representa una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, y en especial significa una defensa esencial que tiene el gobernado frente a los actos de las autoridades fiscales.

## 2.4. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES.

### 2.4.1. EN LO REFERENTE A LA A FALTA DE AUDIENCIA.

La garantía de audiencia tutela a todo sujeto que pudiere verse afectado por actos de autoridad de carácter privativo, es decir, que transgredan su esfera jurídica. por lo que, previamente al acto de privación, deben observarse las formalidades esenciales del procedimiento, entre las cuales se encuentra la de otorgar la oportunidad de defensa al gobernado.

Dicho criterio se sustenta en la Tesis que aparece en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1982, Segunda Parte, Segunda Sala, Pág. 89, que a la letra dice:

**AUDIENCIA, GARANTÍA DE SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA.**- En Materia administrativa en general, y especialmente en materia agraria, la garantía de audiencia que establece el artículo 14 Constitucional debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los Tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aun cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía; basta que sea consagrado en la Constitución General de la República.

» Amparo en revisión 2372181- Higinio Alcázar Gutiérrez otro.- 5 de noviembre de 1981.- Unanimidad de 4 votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez. Secretaria: Ma. del Carinen Torres Medina de González.

» Precedente:

» Amparo en revisión 3372/73.- Carmen Górnex de Mendoza.

- 14 de marzo de 1974.- 5 votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretario: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia".

En el diverso Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación al finalizar el año de 1983, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, Pág. 29, se sostiene

**"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. DEBE RESPETARSE AUN TRATÁNDOSE EN MATERIA FISCAL, SI NO ESTÁ DETERMINADO EL CRÉDITO FISCAL.** Aun cuando sea cierto que en materia Fiscal no es necesario que las autoridades cumplan con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, esa circunstancia no opera en todos los casos, pues es importante señalar que cuando por disposición legal no esté precisado un crédito fiscal, por ser necesario que la autoridad determine la base gravable sobre la cual se debe causar, para lo cual necesita realizar un procedimiento tendiente a dicho fin, se debe dar la intervención correspondiente a quien pudiese ser el afectado por la misma, para que se encuentre en posibilidad de hacer las objeciones durante ese procedimiento, alegando lo que a sus derechos conviniese. En consecuencia, cuando la autoridad de la materia no concede la garantía de previa audiencia, viola ese derecho consagrado en el precepto constitucional aludido.

» Amparo en revisión 1831182 - Teófilo Aguilar Rioja.- 13 de abril de 1983 - Unanimidad de votos - Ponente: Fernando Lanz Cárdenas - Secretario: Rigoberto Calleja López"

Conforme a lo anterior, los particulares no pueden ser afectados de manera alguna en sus derechos, propiedades o posesiones por acto de las autoridades administrativas, incluyendo a las fiscales, sin que previamente se les otorgue la adecuada oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado, igualmente, que la garantía de audiencia tiene el alcance de obligar a las autoridades a respetarla, aun cuando la ley respectiva no la prevea:

**"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. DEBE RESPETARSE, AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCIÓN NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO.** La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 Constitucional, que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción.

» Amparo en revisión 2462/1970. Poblado de "Villa Rica". Mpio. de Actopan, Ver. Febrero 25 de 1971. 5 votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero Martínez.

» Sostiene la misma tesis:

» Amparo en revisión 4722/1970. Poblado de Las Cruces, ahora Francisco I. Madero, Mpio. de Lagos de Moreno.

Jal. Febrero 25 de 1971. 5 votos.

» 2a. SALA Séptima Época. Volumen 26. Tercera parte. Pág. 122.

» Tesis que ha sentado precedente:

» Amparo en revisión 831/1964. Mercedes de la Rosa Puente. Octubre 29 de 1964. 5 votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero Martínez.

**AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTÍA DE.-** En los casos en que los actos reclamados impliquen Privación de derechos, existe la obligación por parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuando considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aun cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone a todas las autoridades tal obligación y consecuentemente, su observancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional.

» Amparo en revisión 4722/1970. Poblado. Las Cruces (ahora Francisco I. Madero), Municipio de Lagos de Moreno, Jal. Febrero 25 de 1971. 5 votos. Ponente Mtro. Pedro Guerrero Martínez.

» 2a. SALA.- Informe 1971. Pág. 86".

## **2.5. EN CUANTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

La garantía de legalidad en materia fiscal se cumple cuando una autoridad competente, al emitir un acto determinado, funda y motiva el mismo, entendiéndose por lo primero que dicho acto debe basarse en una disposición normativa general, y por lo segundo, el indicar que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de esa norma general

De lo anterior se deriva que para que una autoridad fiscal emita un acto debidamente fundado y motivado y, por tanto, que cumpla con la garantía de legalidad, debe citar las disposiciones en que apoya su proceder y, además, habrá de exponer los motivos y causas del caso particular que encuadran en los supuestos normativos.

Como lo comentamos, también en materia Fiscal la autoridad está obligada a respetar la garantía de legalidad, no sólo en cuanto a que debe actuar conforme a una ley, sino, inclusive, abarcando actos de la autoridad legislativa, quien si bien puede crear leyes, debe hacerlo dentro de los márgenes establecidos en la Constitución General de la República.

El caso al que enseguida nos vamos a referir, parece no ser congruente con lo que la garantía constitucional de legalidad exige.

El artículo 239, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, declarará la nulidad para señalar que siempre que se este en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Ahora bien, este último precepto, en su fracción II, indica que declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso”.

De lo anterior se advierte que el citado último Párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación es contrario a nuestra Carta Magna, al establecer que cualquier resolución administrativa en que se omitan la fundamentación y motivación del acto, y ello se refleje finalmente en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, ésta será para el único efecto de dar a la autoridad fiscal una nueva oportunidad de emitir el acto subsanando los errores en que se incurrió.

Es importante mencionar que en un Estado de Derechos como en el que vivimos, tanto gobernados como gobernantes debemos sujetar nuestros actos a ciertos márgenes. En el caso concreto al que aludimos, y partiendo del supuesto de que conforme a lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existen requisitos que deben cumplirse

para preservar la armonía y convivencia del hombre en sociedad, un acto de autoridad, (en el caso fiscal), que viole garantías constitucionales, no debe producir el efecto, como lo dice el mencionado último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, de conceder a la autoridad una nueva alternativa para corregir su anterior violación a los derechos fundamentales del particular, sino que, en nuestra opinión, debería declararse la nulidad lisa y llana de dicho acto.

Pero también los actos de una autoridad diversa a la legislativa deben respetar la citada garantía de legalidad, fundando y motivando debidamente su proceder, sin que el primer requisito pretenda cumplirse a base de injerencias o presunciones, dado que la facultad de la autoridad fiscal para actuar en determinada forma, debe estar prevista **EXPRESAMENTE** en un ordenamiento legal o reglamentario.

El doctor Ignacio Burga O. señala que "las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa". (20)

En nuestro país las "resoluciones que establecen reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal" que expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desde hace más de quince años, conocidas comúnmente como las "circulares misceláneas", han adquirido una importancia tal, que pueden considerarse como imprescindibles, con independencia de que el legislador ordinario le ha otorgado facultades amplísimas a la Secretaría de Hacienda y Crédito público para que, a través de reglas de carácter general complemente las disposiciones legales. Es preciso mencionar que, aun cuando el propósito de estas reglas administrativas es dar a conocer el criterio que debe seguirse para cumplir con ciertas obligaciones fiscales y, asimismo, generar derechos a los contribuyentes, mas no obligaciones, lo cierto es que las citadas reglas establecen obligaciones adicionales a las de la ley, lo cual, independientemente de su inconstitucionalidad, ha implicado que tengan suma importancia para la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Además de la posible inconstitucionalidad del artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, que precisamente constituye el "fundamento legal" de las "circulares misceláneas", se antoja obligado el analizar si dichas "reglas generales" son expedidas por una autoridad competente, es decir, por una autoridad que esté expresamente autorizada por alguna norma jurídica para emitirlas

---

(20) BURGOA, Ignacio "Las Garantías Individuales". De Porrúa, México, 1992. Pág 602.

Del análisis del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente, aparece que la facultad, consistente en dictar reglas de carácter general en las materias propias de la Secretaría, le corresponde al Secretario.

Aun cuando diversas facultades concedidas al Secretario de Hacienda y Crédito Público pueden ser delegables, la atribución que nos ocupa no lo es, lo que significa que únicamente él puede ejercerla.

Los puntos anteriores se encuentran establecidos en los artículos 4º y 6º, fracción XXXIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismos que señalan textualmente:

**ART. 4o-** La representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el trámite y la resolución de los asuntos de su competencia, corresponden originalmente al Secretario. Para el despacho de los asuntos, éste podrá delegar sus facultades en los servidores públicos de las unidades administrativas de la Secretaría, excepto aquéllas que deben ser ejercidas directamente por él..."

**ART. 6o. Secretario** tendrá las siguientes facultades no delegables. Fracc. XXXIV.- Ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales confieren a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma".

De lo anterior se concluye que es la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público la única que puede expedir reglas de carácter general, es decir, la circular miscelánea fiscal, sin que dicha facultad pueda delegarla en persona diversa.

## **2.6. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES TOCANTE A LA LEGALIDAD.**

El principio de legalidad en materia impositiva se encuentra claramente consignado por la fracción IV del artículo 31 constitucional, conforme al cual los tributos se deben establecer por medio de leyes que precisen los elementos y supuestos de la obligación Fiscal, con el objeto de no dejar al arbitrio de las autoridades fiscales la determinación de las contribuciones

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que las leyes tributarios deben señalar de manera precisa los elementos de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuota, fecha de pago), con miras a que la autoridad administrativa no pueda hacer otra cosa que aplicar la ley, evitando así que quede a su arbitrio la determinación de tales elementos:

**"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN GUARDAR LOS; ...** Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación Fiscal; esto es, los hechos imposables, los sujetos



pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia Fiscal puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

» Amparo en revisión 331176.- María de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

» Amparo en revisión 5332175. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

» Amparo en revisión 5464175. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

» Amparo en revisión 1008176. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos".

Nuestro más Alto Tribunal también ha sostenido que de conformidad con el artículo 3 I, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo se requiere que el impuesto se encuentre establecido en la ley, sino que además, debe ser proporcional y equitativo, y estar destinado al pago de los gastos públicos. Asimismo, que la falta de alguno de estos tres requisitos, necesariamente propiciaría que la contribución sea contraria a lo establecido en la Carta Magna (Séptima Época, Primera Parte, Volumen 62, Pág. 3 I).

#### **a) LA FALTA DE EQUIDAD EN LOS GRAVÁMENES.**

La equidad en materia fiscal ha sido definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente manera:

La equidad, totalmente, es la igualdad ante la misma ley Fiscal de todos los sujetos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazo de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarios aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

» Amparo en revisión 5554/83.- Cía. Cerillera la Central, S.A. Amparo en revisión 2502183.- Servicios Profesionales Tolteca, S.C. Amparo en revisión 7222/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Amparo en revisión 5413183.- Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Amparo en revisión 3449183.- Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.

» Informe de la Presidencia del año 1984, página 325".

La equidad Fiscal significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, principio que, por ejemplo, se contraviene en el artículo 90 de la Ley, del Impuesto sobre la Renta, específicamente en su fracción VI, párrafo segundo, lo cual motivó que dicho precepto fuera declarado inconstitucional

**"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTÍCULO 90, FRACCIÓN VI PÁRRAFO SEGUNDO, DE DICHA LEY, PUBLICADA, EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 26 DE DICIEMBRE DE 1990, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD QUE ESTABLECE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL** – El principio de equidad Fiscal radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Ahora bien, la disposición mencionada contraviene dicho principio al establecer en favor de los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación, la posibilidad de deducir el 50 % de dichos ingresos, y de un 35 % a los mismos causantes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para fines distintos, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos de una misma actividad y, por lo mismo, forman parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les da un trato desigual atendiendo al destino del inmueble objeto de contrato, provocando con ello la iniquidad entre los diversos causantes del impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de acusación.

» Gaceta S.J.F. No. 59. Pleno, noviembre 1992, p. 35".

#### **b) LA AUSENCIA DE PROPORCIONALIDAD FISCAL.**

La proporcionalidad radica, fundamentalmente, en que los sujetos pasivos han de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Una de las disposiciones legales que ha sido recientemente declarada violatoria de este principio, lo es que contiene el Impuesto Sobre Radicación en el Estado de México, cuyo objeto es el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles, Y cuya base gravable esta constituida por el número de metros cuadrados de construcción del predio de que se trate, o bien por la superficie de metros cuadrados del terreno cuando el inmueble carezca de construcción, o ésta no exceda del 15 % de la superficie del predio.

Como puede advertirse el objeto de dicha contribución no guarda relación con la base gravable estipulada, pues si lo gravado por el legislador es la recepción y aprovechamiento de servicios Públicos generalizados e indivisibles que el Estado presta, debió de atenderse necesariamente al grado y cuantía del provecho que pueda tener el sujeto pasivo de la relación Fiscal para fijar la base gravable, y no a la capacidad Fiscal para fijar la base gravable y no a la capacidad contributiva de dicho, pues tratándose de derechos debe vincularse la cuota a los servicios prestados

Con base en el argumento arriba expuesto, cabe mencionar que el Juzgado Tercero de Distrito del Estado de México, con residencia en Naucalpan de Juárez, ha sostenido la inconstitucionalidad de esta contribución en las sentencias dictadas al resolver los juicios de amparo números 190193, 191193 y 193193, promovidos por industrias Gilvert, S.A. de C.V., Plavico" S.A. de C.V. y Fábrica de Jabón la Corona, S.A. de c.v., respectivamente.

### c) EN RELACIÓN A LA INCOMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

El artículo 16 constitucional consigna que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente. Esto implica que la autoridad, para ser competente, debe haber sido legalmente instituida por quien constitucionalmente tenía facultades para hacerlo, y conforme a los artículos 49, 50, 72, 73, 80, 89 y relativos de la Carta Magna, ha de entenderse que las autoridades han sido creadas, en forma primaria, por la Constitución Federal, la cual otorga las facultades legales de que cada autoridad dispone.

En cambio, la función de establecer órganos secundarios pertenecientes al Poder Ejecutivo Federal, es decir, los órganos no creados directamente por la Constitución, debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, quien es el único con potestad legislativa no sólo para constituirlos, sino también para dotarlos de facultades legales que les permitan actuar como autoridades.

Lo anterior no implica que el Ejecutivo, a su vez, no pueda crear, mediante su facultad reglamentaria, órganos administrativos o dependencias gubernamentales que ayuden a la tarea de aplicar las leyes fiscales, pero esos órganos no serán autoridades, con el imperio del Estado, que puedan causar molestia a los particulares en sus personas, bienes o derechos.

Así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial.

**AUTORIDADES.- FACULTADES PARA CREARLAS.-** El artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, no autoriza al Presidente para legislar ni para crear órganos fiscales y dotarlos de facultades económico-coactivas, ni mucho menos otorga tales facultades a los Secretarios de Estado dependientes de él, ya que esas facultades no son delegables y corresponden únicamente al Congreso de la Unión, en términos de los artículos 3º I, fracción IV, y 73 de la propia Constitución, cuyo artículo 49 también resulta violado al arrogarse los titulares del Poder Ejecutivo facultades legislativas, destruyendo el principio de división de poderes.

» 7a Época, Vols. 139-144, Sexta Parte, Pág. 33, Primer Circuito, Primero Administrativo, Amparo Directo 1121179, 10 de septiembre de 1980, Mayoría de votos. Ponente Guillermo Guzmán Orozco"

Nuestro máximo Tribunal también se ha pronunciado respecto de la procedencia del juicio de amparo en materia competencias en las tesis 223 y 239. Apéndice al Tomo XCVII, que substancialmente señalan "La competencia constitucional, o sea, la que se refiere a la órbita de las atribuciones de los diversos poderes, es la única que está protegida por medio de las garantías individuales". "La competencia jurisdiccional no puede resolverse por medio del juicio de garantías, sino en la forma establecida por la ley".

Por lo que se refiere a la denominada incompetencia de origen, se ha sostenido reiteradamente que el Tribunal Fiscal de la Federación no cuenta con facultades para conocer de las cuestiones relativas a la ilegitimidad del funcionario emisor del acto ante él controvertido, según se desprende de la tesis número 23, sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito, contenida en el Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1989, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, Pág. 153, que es del tenor siguiente:

**"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ESTA FACULTADO PARA CALIFICAR LA ILEGITIMIDAD DE UNA AUTORIDAD.-** La incompetencia (propriadamente dicha) y la ilegitimidad (también llamada incompetencia de origen) son diferentes, pues la primera se actualiza cuando una autoridad carece de facultades que la ley le otorga para ejercer ciertas atribuciones y, la segunda, cuando su nombramiento o elección no está hecho en términos legales; en otras palabras, la incompetencia y la ilegalidad, son dos cuestiones independientes, con existencias claramente separadas y, por tanto, la citada en primer término no puede abarcar a la otra. Ahora bien, aun cuando el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación no distingue expresamente ambas cuestiones, es claro que se refiere a la incompetencia, pues para sostener con éxito que dicho precepto también alude a la ilegalidad sería necesario que lo estableciera expresamente, y, al no ser así, el Tribunal Fiscal carece de facultades para determinar sobre la ilegitimidad de una autoridad.

» Amparo directo 2204/88. Agustín Mercado Ceballos.- 9 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Pablo Sáyago Vargas

Finalmente, es importante mencionar el criterio que sustenta el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicado en las páginas 5867 y 5868 del Tomo XVII correspondiente a la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, bajo el rubro '**SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NULIDAD DECRETADA EN LAS, DE LA RESOLUCIÓN O PROCEDIMIENTO IMPUGNADO, POR HABER SIDO EMITIDO POR AUTORIDAD INCOMPETENTE. NO ADMITE EFECTOS**', en el que substancialmente se señala que las sentencias de dicho Tribunal no deben dictarse para efectos de que la resolución impugnada declarada nula, la emita la autoridad competente, pues tal situación implicaría que el acto administrativo carente del requisito fundamental, exigido tanto por la Constitución Federal como por la ley, consistente en que todo acto ha de emitirse por autoridad competente, pudiera ser sustituido por un acto posterior, situación que resulta inadmisibles en nuestro sistema jurídico, en virtud de que la competencia de la autoridad sólo surge de la ley y no de un acto distinto, como lo sería la sentencia pronunciada en un juicio de nulidad

### **3.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE CONSAGRAN LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES**

Por último dentro de este capítulo consideraremos oportuno incluir los principios que consagran a las garantías individuales en general, desde el punto de vista constitucional, por la razón de que el esquema fiscal no se puede estudiar de manera limitada, si no que se debe de ver como parte de un todo, que es precisamente el derecho y así tenemos que, las garantías individuales Pueden clasificarse como de libertad, del orden jurídico, de legalidad, de seguridad jurídica y las garantías de procedimiento, tal y como se encuentran conformadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

#### **3.1. LA PRIMERA GARANTÍA CONSTITUCIONAL ES LA DERIVADA DEL ARTICULO 5o DE LA CARTA MAGNA QUE ESTABLECE:**

.....A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofenda los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial

Dentro de este precepto constitucional se encuentra establecido el principio de libertad que tiene cada persona para ejercer la actividad profesional que desee en forma lícita, en pro del afán de lucro que motiva la mayoría de las personas, y que es el motor que impulsa al individuo a tratar de mejorar sus condiciones de vida

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

En contrapartida, al aprovechar las condiciones de paz y seguridad social, así como las condiciones económicas que le brinda el Estado rector de esa actividad, se inicia el hecho generador de la relación Fiscal, que regulará las condiciones y actividades económicas del sujeto pasivo.

Dentro de esta opción el gobernado, al dedicarse a la actividad lícita que desee, busca producir riqueza, y el acrecentamiento de su capacidad económica indicará en qué momento estará obligado al pago de las contribuciones que deba hacer. Así mismo, la licitud en la conducta del sujeto obligado al pago del impuesto (en su caso), la obligación de mantenerse dentro de esa licitud de su conducta, dentro del parámetro de normatividad del derecho positivo Fiscal vigente.

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

La norma Fiscal recae expresamente sobre la manifestación de los índices externos del acrecentamiento de la riqueza o de su disfrute por parte del particular, por lo que se debe cumplir con los mínimos lineamientos del cumplimiento exacto de la norma Fiscal.

Por lo que hace a las personas morales el Derecho fiscal determina que las personas morales son responsables directas de ilícitos de carácter fiscal, esto es, a través de sus representantes legales, es decir, que el ente abstracto, que es la persona moral, una ficción del derecho, llega a ser un sujeto imputable en la comisión de un delito penal de naturaleza fiscal.

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

Refiere Alfonso González Rodríguez : "El Erario publico y como consecuencia la colectividad social no se puede enfocar al tema como un problema de clases, si no como defensa de la comunidad a través de los ingresos que obtenga el Estado y que repercuten en beneficio de ella. el que defrauda al fisco incurre en responsabilidad, tenga o no controlados sus impuestos; será en la aplicación de la sanción donde se matizaran las cantidades y circunstancias e incluso en los supuestos se deberá imponer una sanción administrativa o una pena. la cual no impide, por su puesto, que sea muy necesario el previo cambio del sistema Fiscal, que reduzca las desigualdades existentes y de todos conocidas , e incluso se trate de alcanzarla conciencia social y no quedar anclados en la conciencia social (21)

### **3.2. LA SEGUNDA GARANTÍA CONSTITUCIONAL EN MATERIA FISCAL ES LA QUE SE ENCUENTRA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.**

**Artículo 14.-** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundará en los principios generales del derecho.

El primer párrafo del artículo en comento contiene la disposición que impide que se aplique una ley en forma retroactiva en perjuicio de cualquier gobernado, situación esta que ya se analizo en párrafos anteriores.

En segundo lugar, se establece la garantía de seguridad jurídica al establecer que a nadie se le afectará en sus bienes o en su persona sino mediante el debido proceso seguido ante tribunales previamente establecidos y en donde se cumplan las formalidades del procedimiento y con la aplicación exacta de la ley en beneficio del gobernado. La siguiente disposición se refiere a los juicios del orden criminal en donde se sigue el principio de que debe aplicarse en forma exacta la ley por la pena que se imponga al gobernado, que es el llamado principio de estricto derecho, situación esta que ya también se analizo en párrafos anteriores.

---

(21) González, Rodríguez Alfonso

En cuanto al Código Fiscal de la Federación, la primera disposición a estudio es la contenida en los dos primeros párrafos del artículo 6o. que dicta el momento del nacimiento de la obligación fiscal y dispone el texto:

**Artículo 6o del Código Fiscal de la Federación.**

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

Dichas contribuciones se determinarán conformes las disposiciones vigentes, en el momento de su acusación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

“Uno de los principios básicos impositivos que legó Adam Smith es la certeza en la imposición y al efecto estableció : El fisco, ante la necesidad de mayores recursos puede buscar ingresos adicionales en el pasado, el, contribuyente, por su parte, ingresa en diversas actividades económicas que le entregarán, cierta utilidad, fundada por leyes tributarios vigentes al momento de realizar la actividad escogida por, el particular, pero que en ocasiones observa un cambio en el legislador que le pide una mayor participación en la recaudación, en base a los actos o hechos efectuados y consumados en el pasado”.

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

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

El último párrafo de este artículo 14 constitucional contiene el principio que rige al derecho penal. "No existe pena sin ley", el Maestro Ignacio Burgoa O ha comentado "puede suceder", verbigracia, que un hecho esté catalogado o tipificado por una disposición legal como delito, no obstante ello si dicha disposición legal no consigna expresamente la pena que ha de



imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal, so pena de infringir el artículo 14 constitucional. Éste es el sentido en que debe tomarse el adverbio exactamente empleado en el párrafo de este precepto.(22)

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

Dicho precepto se relaciona con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que en su primer párrafo establece:

**Artículo 5.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las INFRACCIONES Y SANCIONES, SON DE APLICACIÓN ESTRICTA. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

### **3.3. ASÍ MISMO EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL, ENCONTRAMOS OTRA GARANTÍA EN MATERIA FISCAL.**

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

**Artículo 16.-** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente. QUI, FUNDE Y MOTIVE LA CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO

---

(22)Burgoa Origueta, Ignacio. Ob. Cit.

La autoridad administrativa podrá realizar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; **Y EXIGIR LA EXHIBICIÓN DE LOS LIBROS Y PAPELES INDISPENSABLES PARA COMPROBAR QUE SE HAN ACATADO LAS DISPOSICIONES FISCALES**, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La primera parte, relativa al mandamiento de autoridad competente, ha quedado debidamente establecida con las siguientes jurisprudencias del Poder Judicial Federal:

**COMPETENCIA. NECESIDAD DE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.**- La garantía consagrada en el artículo 16 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe que los actos de molestia para ser legales, requieren, entre otros requisitos e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales y con la eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien esté legitimado para ello, expresando en el acto del mismo el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue la legitimación pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del esto es, si tiene o no facultad para emitirlo.  
Tribunal Colegiado del 13o. Circuito, Informe 1989, 3a. p., vol. li, p. 1037.

Esta interpretación es importante para distinguir si la afectación a la esfera jurídica de los gobernados emana de la autoridad competente, entendiéndose por ésta a la autoridad para ejercer el acto de autoridad. La legitimación en lugar de la ley, o en su caso, del dispositivo, acuerdo, decreto o reglamento que expresamente faculta las atribuciones de la autoridad, tal y como dice la anterior jurisprudencia, todo ello con el fin de disponer del tiempo debido y necesario para asesorarse de la persona idónea, que le oriente en el mejor medio de defensa.

La siguiente disposición es relativa a la fundamentación y motivación que debe emanar de la autoridad. Al respecto transcribo la jurisprudencia relativa en materia fiscal, que, es donde se origina el primer acto de investigación que dará lugar en su caso, a la iniciación del juicio, por ilícitos fiscales, por parte de la Autoridad Judicial.

**Fundamentación y motivación.**- Conceptos fiscales de anulación y conceptos de violación en el amparo - Conforme al artículo 16 constitucional todo acto de molestia a un particular, y evidentemente lo es un cobro fiscal, debe estar fundado y motivado, donde por fundamento formal se entiende que debe señalar el precepto legal en que se funda el acto y por motivación formal la exposición de los hechos que hace que el caso caiga dentro de la hipótesis de la norma. En tales condiciones para cobrar un impuesto es necesario que se de un fundamento legal sustantivo del cobro, es decir, que se señale la norma sustantiva que crea el impuesto y lo hace aplicable al efectuado, el solo hecho de mencionar preceptos adictivos que otorgan las autoridades facultades procesales para efectuar el cobro, no se imputa al causante. Y si no se razona el porque se a en el caso caen dentro de la hipótesis normativa, el en los términos del artículo 16 constitucional.

7a. Época, vols. 145-150 6a. pt., p. 125 Primer Circuito, Primero Administrativo, A D 1207/80, Corporación Industrial S.A. 8 de mayo de 1981, unanimidad de votos.  
Ponente: Guillermo Guzmán Orozco

De las anteriores transcripciones se define el marco de actuación de la autoridad fiscal en su carácter de autoridad administrativa, primero, antes de ejercitar sus facultades como parte querellante en materia penal, tiene que cumplir con lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, e iniciar el procedimiento de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Para ello la autoridad competente iniciará las facultades de revisión y al efecto remitirse a lo establecido en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual delimita las funciones de cada unidad administrativa de esa dependencia. Una vez cumplido debidamente tal requisito, se requiere cumplimentar las disposiciones constitucionales de fundar y motivar el acto de molestia al particular, mediante el que la autoridad administrativa se cerciorará de que el particular ha cumplido con la disposiciones fiscales a que se encuentra obligado, debiendo sujetarse a las reglas existentes sobre los cateos; misma que se señala en el octavo párrafo del artículo 16 constitucional, que dice:

**Artículo 16.** . . . . . En toda orden de cateo, QUE SÓLO LA AUTORIDAD JUDICIAL PODRÁ EXPEDIR Y QUE SERÁ ESCRITA, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse...y los objetos que se buscan A LO QUE ÚNICAMENTE DEBE LIMITARSE LA DILIGENCIA, levantándose al concluirá UNA ACTA CIRCUNSTANCIADA, en presencia DE DOS TESTIGOS propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. . . . .

La protección que, otorga la Constitución al gobernado tiende a, un mismo fin, que los actos de molestia de las autoridades judiciales o administrativas, sean por escrito, que emanen de autoridad competente y sobre todo que funden y motiven su actuación, es decir, que expliquen cuál es su fundamento legal y el porqué de sus actuaciones. Los actos de molestia deben tener un fin específico y delimitar claramente cuál es el objeto de la orden de visita, tratándose de la materia Fiscal. Como acto de molestia a todo particular se requiere la presencia de dos testigos para que éstos certifiquen la legalidad y autenticidad de lo contenido en las actas. En lo referente a que las actas de visita deben encontrarse debidamente circunstanciadas, entendemos por lo anterior la descripción paso a paso y en forma específica de los hechos que se dieron momento a momento durante el desarrollo de la visita, los hechos que consten en dichas actas se entenderán como legalmente afirmados.

### **3.4. LA CUARTA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 17 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 17.** Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma ni ejercer violencia para reclamar su derecho.  
Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de

manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.

Al respecto, podemos hacer los comentarios siguientes:

Los tribunales del país deben administrar justicia dentro de los plazos que fijen las leyes. dichos tribunales tienen la obligación de emitir sus resoluciones de manera pronta, es decir, en materia de ataque a la libertad personal estos procesos no deben retardarse, sino hacerse expeditos, sin obstáculos, ya que lo que se juega es la libertad de una persona, por eso, se prohíbe el retardo para dictar sentencia.

Así mismo los Tribunales Federales deben emitir sus resoluciones de manera integral, resolviendo todos los puntos en litigio que ambas partes hubieren hecho valer en el proceso.

El concepto imparcial significa que el juzgador debe valorar las probanzas de manera completa, sin favorecer a ninguna de las partes. Es la balanza plasmada como concepto verdadero de la justicia, el que la propia justicia valore qué parte posee la razón sin hacer distingo alguno. La parte que posea la verdad legal inclinará la balanza de su lado, ésta sería la idea de la imparcialidad en la administración de la justicia.

**LOS PROCESOS PENALES FISCALES SON DE CARACTER FEDERAL PORQUE LAS LEYES FISCALES POSEEN ESTA NATURALEZA Y LOS JUICIOS SE DIRIMIRÁN ANTE EL PODER JUDICIAL FEDERAL, PRIMERO ANTE JUZGADOS DE DISTRITO, DESPUES ANTE TRIBUNALES UNITARIOS DE CIRCUITO, MAS ADELANTE ANTE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO Y, EN SU CASO, FINALMENTE EN DETERMINADOS Y ESPECIFICOS CASOS ANTE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.**

**3.5. LA QUINTA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 18 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 18.** Sólo por delito que merezca pena corporal habrá lugar a prisión preventiva. El sitio de ésta será distinto del que se destinare para la extinción de las penas y estarán completamente separados.

Los gobiernos de la Federación y de los Estados organizarán el sistema penitenciario en sus respectivas jurisdicciones, sobre la base del trabajo, la capacitación para el mismo y la educación como medios para la readaptación social del delinente. Las mujeres cumplirán sus penas en lugares separados de los destinados a los hombres para tal efecto.

Los gobernadores de los Estados, sujetándose a lo que establezcan las leyes locales, respectivas, podrán celebrar con la Federación convenios de carácter general, para que los reos sentenciados

por delitos del orden común extingan su condena en establecimientos dependientes del Ejecutivo Federal.

La Federación y los gobiernos de los Estados establecerán instituciones especiales para el tratamiento de menores infractores.

Los reos de nacionalidad mexicana que se encuentren cumpliendo penas en países extranjeros, podrán ser trasladados a la República para que cumplan sus condenas con base en los sistemas de readaptación social previstos en este artículo, y los reos de nacionalidad extranjera sentenciados por delitos del orden federal en toda la República, o del fuero común en el Distrito Federal, podrán ser trasladados al país de su origen o residencia, sujetándose a los Tratados Internacionales que se hayan celebrado para ese efecto. Los gobernadores de los Estados podrán solicitar al Ejecutivo Federal, con apoyo en las leyes locales respectivas, la inclusión de reos del orden común en dichos Tratados. El traslado de los reos sólo podrá efectuarse con su consentimiento expreso.

Los delitos fiscales merecen esta prisión preventiva, las reformas de julio de 1992 otorgaron a los procesados el derecho a la libertad bajo caución, excepto en los delitos graves como sería el contrabando y el lavado de dinero, entre otros.

El artículo 19 constitucional dispone:

### **3.6. LA SEXTA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 19 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 19.** Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del término de setenta y dos horas, a partir de que el indicado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión en el que se expresaran del delito que se impute al acusado, el lugar, el tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que arroje la averiguación previa a los que deberán ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del indiciado.

Este plazo podrá prorrogarse únicamente a petición del indiciado, en la forma que señale la ley. La prolongación de la detención en perjuicio será sancionada por la ley penal. La autoridad responsable del establecimiento en el que se encuentra internado el indiciado, que dentro del plazo antes señalado no reciba la autorización del auto de formal prisión o de la solicitud de prórroga, deberá llamar la atención del juez sobre dicho particular en el acto mismo de concluir el plazo y, si no recibe la constancia mencionada dentro de las tres horas siguientes, pondrá al indiciado en libertad.

Todo proceso se seguirá forzosamente por el delito o delitos señalados en el auto de formal prisión o de sujeción a proceso. Si en la secuela de un proceso apareciera que se ha cometido un delito distinto del que se persigue, deberá ser objeto de averiguación separada, sin perjuicio de que después pueda decretarse la acumulación, si fuera conducente.

Todo maltratamiento en la aprehensión o en las prisiones, toda molestia que se infliera sin motivo legal; toda gabela o contribución, en las cárceles, son abusos que serán corregidos por las leyes y reprimidos por las autoridades.

El primer párrafo se refiere al plazo constitucional que para el inculcado si cuenta con elementos para desvanecer el delito por el que se le acusa, lo haga precisamente en ese término.

El segundo párrafo es también de los más importantes en este tipo de procesos, ya que el delito por el que se acuse será el que aparezca en la querrela que presente la Autoridad Fiscal. El

inculpado no podrá ser acusado por algún otro delito que no aparezca en los autos de formal prisión o de sujeción a proceso.

El tercer párrafo es más propio del derecho penitenciario.

### **3.7. LA SEPTIMA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 20 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

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

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

II. No podrá ser obligado a declarar. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida ante cualquier autoridad distinta del Ministerio Público o del juez, o ante éstos sin la asistencia de su defensor carecerá de todo valor probatorio;

III. Se le hará saber en audiencia pública, y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre de su acusador y la naturaleza y causa de la acusación, a fin de, que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en este acto su declaración preparatoria;

IV. Siempre que lo solicite, será careado en presencia del juez con quienes depongan en su contra;

V. Se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca, concediéndosele el tiempo que la ley estime necesario al efecto y auxiliando para obtener la comparecencia de las personas cuyo testimonio solicite, siempre que se encuentren en el lugar del proceso;

VI. Será juzgado en audiencia pública por un juez o jurado de ciudadanos que sepan leer y escribir, vecinos del lugar y partido en que se sometiera el delito, siempre que éste pueda ser castigado con una pena mayor de un año de prisión. En todo caso serán juzgados por un jurado los delitos cometidos por medio de la prensa contra el orden público o la seguridad exterior o interior de la Nación;

VII. Le serán facilitados todos los datos que solicite para su defensa y que consten en el proceso.

VIII. Será juzgado antes de cuatro meses si se tratare de delitos cuya pena máxima no exceda de dos años de prisión, y antes de un año si la pena excediera de ese tiempo, salvo que solicite mayor plazo para su defensa.

IX. Desde el inicio de su proceso será informado de los derechos que en su favor consigna esta Constitución y tendrá derecho a una defensa adecuada, por sí, por abogado, o por persona de su confianza. Si no quiere o no puede nombrar defensor, después de haber sido requerido para hacerlo, el juez le designará un defensor de oficio. También tendrá derecho a que su defensor comparezca en todos los actos del proceso y este tendrá obligación de hacerlo cuantas veces se le requiera.

X. En ningún caso podrá prolongarse la prisión o detención, por falta de pago de honorarios de defensores o por cualquiera otra prestación de dinero, por causa de responsabilidad civil o algún otro motivo análogo. Tampoco podrá prolongarse la prisión preventiva por más tiempo del que como máximo fije la ley al delito que motivare el proceso. En toda pena de prisión que imponga una sentencia, se computará el tiempo de la detención. Las garantías previstas en las fracciones I, V, VII y IX también serán observadas durante la averiguación previa, en los términos y con los requisitos y límites que las leyes establezcan; lo previsto en la fracción II no estará sujeto a condición alguna. En todo proceso penal, la víctima o el ofendido por algún delito, tendrá derecho a recibir asesoría jurídica, a que se le satisfaga la reparación del daño cuando proceda, a coadyuvar con el Ministerio Público, a que se le preste atención médica de urgencia cuando la requiera y, los demás que señalen las leyes.

La primera fracción se refiere a la garantía de libertad caucional, la que no procede cuando se trata de delitos calificados como graves, en materia fiscal es el contrabando, el lavado de dinero, la defraudación fiscal etc. Las reglas para la procedencia del beneficio que derivan en materia fiscal exigen que se garantice el total de las contribuciones omitidas a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones.

Según la fracción II nadie podrá ser obligado a declarar en su contra, por lo que debería abstenerse de rendir declaración preparatoria hasta que el procesado se encuentre tranquilo, haya asimilado su situación y sobre todo asistido de un abogado competente que conozca y se haya impuesto del estado que guarda dicho proceso penal.

La fracción III tiene su razón en virtud de que muchos detenidos conocen hasta la audiencia el porqué de su detención y es cuando rinden la declaración preparatoria, la que no debe realizarse sin la asistencia de un abogado experto en este tipo de procesos, se recomienda lo anterior por experiencia de otros procesados que en este momento procesal se declaran confesos de los hechos que le imputan y no lo son.

La fracción IV se refiere a los careos, es decir, poner cara a cara a su acusador con el inculpado.

La fracción V establece reglas para las Garantías Individuales de los procesados en lo referente a recibir en su favor pruebas testimoniales y cualquier otro tipo de probanzas que pueda beneficiarles.

La fracción VI se refiere al juicio que deberá seguirse ante el juez de la causa

La fracción VII garantiza al procesado que le serán facilitados los datos y documentos que requiera para su defensa. Este punto es muy importante en materia penal fiscal, ya que podrá solicitar que las Autoridades Fiscales proporcionen determinados documentos necesarios para la defensa, como resoluciones, determinaciones o documentos que integren un expediente administrativo de carácter confidencial.

La fracción VIII garantiza el tiempo del proceso, siempre y cuando el procesado no interponga otros medios de defensa que alarguen los procedimientos

La fracción IX garantiza el derecho a un defensor de confianza del inculpado, si no puede pagarlo tiene el derecho a ser asesorado por un defensor de oficio y de tenerlo en todos los actos procesales que requieran del abogado defensor.

La fracción X se refiere a las garantías del procesado de no estar detenido más tiempo del que marque la ley por falta de pago de honorarios al abogado defensor o por cualquier prestación de dinero. El segundo párrafo de este artículo garantiza que los procesos deben sujetarse al término que indica la ley.

El tercer párrafo indica que si el procesado es sentenciado, debe restársele el tiempo que estuvo privado de su libertad mientras duró dicho proceso, desde el momento en que fue detenido por las autoridades competentes.

**LA REPARACIÓN DEL DAÑO EN MATERIA PENAL FISCAL NO PROCEDE POR DISPOSICIÓN EXPRESA DE LEY, PERO SE DA A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN O POR RESOLUCIÓN FISCAL O PORQUE EL PROCESO HAYA ACUDIDO A PAGAR DE MANERA ESPONTANEA LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS.**

**3.8. LA OCTAVA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 21 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 21.** La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una Policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas. Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día tratándose de trabajadores no asalariados la multa no excederá el equivalente de un día de su ingreso.

Las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser impugnadas por vía jurisdiccional en los términos que establezca la ley.

La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones policíacas se regirá por los principios de legalidad, eficiencia, profesionalismo y honradez.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios se coordinarán, en los términos que la ley señale, para establecer un sistema nacional de seguridad pública.

**LA IMPOSICIÓN DE PENAS EN MATERIA DE PROCESOS PENALES FISCALES ES PROPIA DE LOS TRIBUNALES DE LA FEDERACIÓN, ES DECIR, QUE EL MOMENTO EN QUE UN INculpADO ES PUESTO A DISPOSICIÓN DEL JUEZ DE**



**DISTRITO, QUIEN RESOLVERÁ EL PROCESO; EL AGENTE DEL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL SE CONVIERTE EN PARTE DEL PROCESO, PARTE ACUSADORA, PERO EN IGUALDAD PROCESAL ANTE LA DEFENSA.**

**LA PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS ES MONOPOLIO DEL AGENTE DEL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL, EL QUE DEBERA INSTRUMENTAR LA AVERIGUACIÓN PREVIA Y DECIDIR SI CONSIGNA O NO ANTE EL JUEZ DE LA CAUSA; NO PUEDA APREHENDERSE A NINGUNA PERSONA POR EL MINISTERIO PUBLICO A MENOS QUE EXISTA FLAGRANCIA EN LA COMISIÓN DEL DELITO, LA QUE SE DA EN DELITOS COMO EL CONTRABANDO, PERO NO EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL POR LA MECANICA DE ESTE DELITO.**

La Policía Judicial Federal dependiente de la Procuraduría General de la República, es la encargada de realizar las detenciones que procedan, pero siempre con orden del Juez Federal que dicte la orden de aprehensión, por lo que la actuación de la policía debe regirse al marco de derecho, sin violar las garantías individuales de las personas que presuntamente hayan cometido algún delito.

### **3.9. LA NOVENA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 22.** Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o de aquellos respecto de los cuales este se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

No se considerará confiscación la aplicación al favor del estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones legales. La autoridad judicial que se apliquen en favor del estado los bienes que hallan sido asegurados con motivo de una investigación o proceso que se siga por delitos de delincuencia organizada, cuando se ponga fin a dicha investigación del proceso, sin que halla un pronunciamiento sobre los bienes asegurados. La resolución se dictará previo procedimiento en el que se otorgue audiencia a terceros y se acredite plenamente el cuerpo del delito previsto por la ley como de delincuencia organizada, siempre y cuando se trate de bienes respecto a los cuales inculcado en la investigación y proceso citados haya sido poseedor, propietario o se haya conducido como tales independientemente de que hubieran sido transferidos a terceros salvo que estos acrediten que se son poseedores o adquirente de buena fe.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos y en cuanto a los demás solo podrá imponerse al traidor a la patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación y ventaja, al incendiario, al plaguero, al saltador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar.

**DISTRITO, QUIEN RESOLVERÁ EL PROCESO; EL AGENTE DEL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL SE CONVIERTE EN PARTE DEL PROCESO, PARTE ACUSADORA, PERO EN IGUALDAD PROCESAL ANTE LA DEFENSA.**

**LA PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS ES MONOPOLIO DEL AGENTE DEL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL, EL QUE DEBERA INSTRUMENTAR LA AVERIGUACIÓN PREVIA Y DECIDIR SI CONSIGNA O NO ANTE EL JUEZ DE LA CAUSA; NO PUEDA APREHENDERSE A NINGUNA PERSONA POR EL MINISTERIO PUBLICO A MENOS QUE EXISTA FLAGRANCIA EN LA COMISIÓN DEL DELITO, LA QUE SE DA EN DELITOS COMO EL CONTRABANDO, PERO NO EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL POR LA MECANICA DE ESTE DELITO.**

La Policía Judicial Federal dependiente de la Procuraduría General de la República, es la encargada de realizar las detenciones que procedan, pero siempre con orden del Juez Federal que dicte la orden de aprehensión, por lo que la actuación de la policía debe regirse al marco de derecho, sin violar las garantías individuales de las personas que presuntamente hayan cometido algún delito.

### **3.9. LA NOVENA GARANTIA INDIVIDUAL, EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 22.** Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o de aquellos respecto de los cuales este se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

No se considerará confiscación la aplicación al favor del estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones legales. La autoridad judicial que se apliquen en favor del estado los bienes que hallan sido asegurados con motivo de una investigación o proceso que se siga por delitos de delincuencia organizada, cuando se ponga fin a dicha investigación del proceso, sin que haya un pronunciamiento sobre los bienes asegurados. La resolución se dictará previo procedimiento en el que se otorgue audiencia a terceros y se acredite plenamente el cuerpo del delito previsto por la ley como de delincuencia organizada, siempre y cuando se trate de bienes respecto a los cuales inculpa en la investigación y proceso citados haya sido poseedor, propietario o se haya conducido como tales independientemente de que hubieran sido transferidos a terceros salvo que estos acrediten que se son poseedores o adquirentes de buena fe.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos y en cuanto a los demás solo podrá imponerse al traidor a la patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación y ventaja, al incendiario, al plagiaro, al salteador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar.

El primer párrafo del artículo 22 constitucional debe ser motivo de reflexión en lo referente a la prohibición de establecer "multas excesivas" por parte de las autoridades, la Constitución no especifica si debe ser la autoridad judicial o administrativa la que imponga esta multa. El exceso en la aplicación de las multas es conocida en materia fiscal como "**DESVIO DE PODER**".

La multa tiene un carácter represivo, pero debe adecuarse a los preceptos jurídicos establecidos, pero este llamado "**DESVIO DE PODER**", se da en las autoridades administrativas no sólo en la imposición de multas, sino en todo acto de autoridad que lesione las garantías consagradas en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto se ha emitido la Jurisprudencia No 308 de la Sala Superior de Tribunal Fiscal de la Federación que a la letra establece:

**MULTAS.** Requisitos constitucionales que deben cumplirse. Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido en los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos a juicio de esta Sala Superior, se debe concluir que son los siguientes:

I. Que la imposición de la multa está debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.

II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o las causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa así como la gravedad de los perjuicios causados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

IV. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto entre los dos.

Texto aprobado en sesión de 24 de agosto de 1987. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2a. época, año IX, número 92, agosto de 1987, p. 185

Es decir, la autoridad administrativa debe relacionar este artículo con el 16 constitucional y razonar el porqué de su dicho al fundar y motivar la imposición de multa en contra del particular, so pena del quebrantamiento de la norma expresa de la Constitución, que evita la determinación de multa excesiva por parte de las autoridades, sean éstas judiciales o administrativas

El segundo párrafo del artículo 22 se refiere a la confiscación, y debemos entender como confiscación según el Diccionario enciclopédico: "Del latín *confiscara*, de *cum*, con y *fiscus*, fisco, privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco"

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la confiscación como "la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido"

Si la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación encontró omisiones, ¿en qué momento estará hablando ya no de una falta administrativa sino de la comisión del delito?, y el imperio de la autoridad, hasta dónde debe llevar el castigo, el cual deberá ser proporcional a la comisión de ese delito y de los medios efectuados para cometerlo. La confiscación, en su caso, de los bienes de una persona que se hagan en forma total o parcial, si es un castigo inusitado y desproporcionado, más aún si es resultante de la aplicación de una sanción destinada al pago de impuestos o multas.

La norma constitucional protege en gran medida la esfera jurídica de los gobernados al expresar los lineamientos básicos y principios rectores de las garantías máximas de seguridad Jurídica en favor de los gobernados, impidiéndose la actitud despótica del Estado en su actuar frente a los individuos.

La práctica diaria del Derecho penal fiscal nos lleva a la realidad de estar frente a juicios largos y difíciles, pero que con una adecuada defensa pueden tener una resolución favorable para el particular.

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 147 establece las reglas de preferencia que tienen los Fiscos Federal y locales en el caso de controversias relativas al derecho para recibir el pago de créditos fiscales. Podemos notar que en los lineamientos constitucionales se da preferencia al fisco federal en los créditos o multas que tenga a su favor sobre casi cualquier otro acreedor, esto es de una lógica entendible y justificable, ya que la percepción de impuestos es el medio más sano que tiene un Estado para allegarse de recursos e ingresos, pues de esta forma no se encuentra obligado a reintegrarlos inmediata o visiblemente sino a través de programas de gobierno que reviertan de manera paulatina a los contribuyentes esa participación de las finanzas del Estado

### **3.10. LA DECIMA GARANTIA INDIVIDUAL EN MATERIA FISCAL SE ENCUENTRA PREVISTA EN EL ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL, EL CUAL ESTABLECE:**

**Artículo 23.** Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie podrá ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

La primera parte se refiere a las instancias del proceso penal fiscal, ya hemos hablado de ellas, primero ante juez de Distrito, segundo ante Tribunal Unitario de Circuito y tercero, ante tribunales colegiados de circuito.

Si una persona, por ejemplo, es querellada por la presunta comisión del delito de defraudación fiscal por el ejercicio de 1998, ya no podrá seguirse otra acusación por la posible comisión de delitos por, el mismo ejercicio, pero si es factible que se le sigan otros procesos por delitos cometidos en otros ejercicios fiscales. Este es el problema de los procesos penales fiscales.

La práctica de absolver de la instancia consiste en: La suspensión del proceso penal por no existir suficientes medios probatorios para demostrar la responsabilidad del inculpado o la existencia de los elementos materiales del delito que se le imputa, con la posibilidad de reanudare posteriormente cuando se obtenga nueva información en su contra.

Esa institución denominada también '**SOBRESEIMIENTO PROVISIONAL**' se practicó en una etapa histórica del proceso penal anterior a la aplicación del principio de la presunción de inocencia del inculpado, ya que, de acuerdo con la absolución de la instancia, el procesado quedaba en una situación de inseguridad, en cuanto a su culpabilidad o inocencia, pues se mantenía la amenaza de continuar el procedimiento en cuanto se reunieran nuevos elementos de convicción en su contra.

Así pues, debe prohibirse la práctica de suspender el proceso para allegarse de más pruebas para procesar. El problema en materia penal fiscal es que la Autoridad Fiscal resuelve en secreto si procesará o no a un contribuyente, ya que ésta es la que reúne las probanzas para demostrar la culpabilidad en este tipo de procedimientos, el contribuyente conocerá el resultado si se gira una orden de aprehensión en su contra al momento en que es puesto a disposición del juez que conocerá de su causa penal. En resumen, las garantías constitucionales son las mas importantes del proceso penal fiscal.

## **CAPITULO CUARTO**

### **ESTUDIO JURIDICO DE LOS DELITOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.**

#### **1.- CONCEPTO DE DELITO FISCAL.**

Consideramos oportuno, en este momento, dar un concepto inicial de lo que es un "Delito Fiscal", para posteriormente, a través del presente capítulo, explicarlo y así tenemos que los **Delitos Fiscales son aquellas conductas o actos que generan ilícitos o infracciones en sentido lato, las cuales se distinguen de las contravenciones administrativas en virtud de que aquellas establecen penas inclusive la de la privación de la libertad, que por su naturaleza pueden imponer solo la Autoridad Judicial.**

#### **1.1. CARACTERISTICAS DEL DELITO FISCAL.**

Resulta indispensable analizar la figura de la "infracción administrativa", para comprender las características del Delito Fiscal en virtud de que muchas de las conductas del infractor son tipificadas como infracción administrativa o como delito, el mismo Código Fiscal de la Federación no establece una base para diferenciar estas conductas ni define las mismas, razón por la cual la doctrina mexicana ha sugerido algunas diferencias que pueden servirnos de base para dilucidar esta cuestión y éstas son:

*a)* La Infracción es sancionada generalmente por una Autoridad Administrativa Subordinada, mientras que el Delito lo sanciona el Poder Judicial a través de sus Tribunales en forma

independiente, pero la infracción Administrativa debe darse primero y ser detectada por la Autoridad Administrativa antes de iniciar el procedimiento penal.

b) El acto u omisión que da lugar a la Infracción viola disposiciones de carácter administrativo, verbigracia leyes, reglamentos, circulares y el delito vulnera normas del derecho penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio, etc. Esta circunstancia, denota un factor de inseguridad jurídica que agravia a los particulares, ya que la infracción administrativa puede derivar de una violación de leyes, reglamentos, decretos, circulares, oficios y, posteriormente, dar lugar a la tipificación delictiva. En ese caso puede decirse que el acto de autoridad que da vida al juicio de reproche nace viciado, es decir, es un acto administrativo afectado de ilegalidad, lo que llevaría a aplicar la regla dictada en jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice que un acto administrativo ilegal no puede engendrar derecho.

c) La infracción puede ser atribuida a personas físicas y a personas morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos, en este sentido la dinámica del Derecho Fiscal ha llevado a rebasar la afirmación de que el delito sólo puede ser cometido por personas físicas, ya que los sujetos responsables de un delito lo pueden hacer al amparo del nombre de una persona moral, como lo establece con claridad el artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:..."; por lo que son considerados como infractores y presuntos delincuentes las personas físicas y morales a través de sus legítimos representantes.

d) Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista, por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir, al respecto cabe mencionar que la diferencia es casi imposible de establecer, ya que si bien los elementos del delito están perfectamente establecidos, los de la infracción no, por lo que la conducta del infractor bien puede derivar hacia uno u otro sentido, el problema es establecer esa diferencia.

e) La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas, mientras que el delito priva de la libertad, y aquí tenemos que el elemento pecuniario se encuentra presente en ambos casos, con el agravante de la pérdida de la libertad para el presunto delincuente. La infracción administrativa contempla el llamado "desvío de poder" cuando la autoridad administrativa impone multas desproporcionadas. La sanción punitiva contiene, asimismo, la multa, que es un castigo aplicado sobre todo en el caso de delitos de carácter patrimonial, que se traduce en la reparación del daño en el momento de hacer una valuación en términos económicos del ilícito penal.

- Hechas las observaciones anteriores, tenemos que las características del Delito Fiscal son:
- a) El Delito Fiscal es sancionado por el Poder Judicial a través de sus Tribunales previa y debidamente establecidos.
  - b) El Delito Fiscal vulnera normas de Derecho Penal que protegen el patrimonio, la vida, la salud, el honor e inclusive la libertad.
  - c) El Delito Fiscal puede ser llevado a cabo tanto por personas físicas como morales, estos a través de sus legítimos representantes.
  - d) El Delito Fiscal requiere del elemento de la culpabilidad para existir, es decir, mediante el dolo o la culpa, entendiéndose por el primero, la conducta encausada a la lesión del bien tutelado, conocimiento del resultado y en el segundo, no se quiere el resultado, pero se produce por impericia, imprudencia o negligencia.
  - e) En el Delito Fiscal, en algunos casos, implica la privación de la libertad, sin Beneficio de la libertad bajo caución, en los llamados Delitos Graves

## **1.2. DESDE EL PUNTO DE VISTA LEGAL.**

La Legislación Fiscal y concretamente el Código Fiscal de la Federación distingue entre una infracción Administrativa y un Delito Fiscal, pero no define las características que permitan diferenciar la conducta que da lugar a la infracción y la existencia de un Delito Fiscal, razón por la cual tenemos que recurrir al derecho penal para comprender la figura del "DELITO", y así tenemos que el Delito ha sido definido de manera breve como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales", definición contenida en el artículo 7o. del Código Penal Federal.

Ahora bien, en materia fiscal, la calificación de los delitos fiscales nacerá de un acto administrativo a través, del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las que en ejercicio de dichas facultades encuentran determinada conducta que a su juicio es constitutiva de delito y de ahí nace la potestad de una autoridad administrativa para iniciar el ejercicio de la acción penal en contra de determinado contribuyente.

De ese primer acto administrativo, como puede ser una visita domiciliaria o una revisión de escritorio o que la autoridad fiscal realice compulsas con los proveedores del contribuyente, nacerán determinadas discrepancias que pueden ser constitutivas de un delito fiscal.

En este tipo de delitos no existirá flagrancia, salvo en el caso del Delito de Contrabando, por lo que en caso de que ocurra la comisión delictiva deberá presentarse una querrela ante el Agente



del Ministerio Público Federal, el que deberá iniciar la averiguación previa correspondiente y consignará ante el Juez de Distrito para que emita una orden de aprehensión con el fin de que le sea presentado el presunto responsable de la comisión de dicho delito fiscal.

Así pues, en materia fiscal, los delitos de este carácter deben ser objeto de una investigación previa, con excepción del contrabando, y dicha investigación la realiza la autoridad administrativa como parte de un proceso administrativo que se convierte en proceso penal, de ahí que el artículo 42, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación le otorga valor probatorio a las actas administrativas, similar al de las actas de la policía judicial, lo que convierte a la autoridad administrativa en una autoridad, investigadora de delitos fiscales.

Dicho precepto legal, en su parte conducente establece que:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras Autoridades Fiscales están facultadas para:

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las Autoridades Fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la Policía Judicial y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los Abogados Hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las Autoridades Fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente

### 1.3. DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINAL.

El Delito es un hecho social dañoso, puesto que destruye la convivencia pacífica de los individuos. Ahora bien, la convivencia está protegida y ordenada por la ley; en consecuencia el delito, al atacar los vínculos de solidaridad, implica una violación a la propia ley; de ahí que sea un hecho ilícito; por tanto, diremos simplemente que el delito es un acto culpable, antisocial e ilícito, sancionado por la ley penal por lo que las acciones y omisiones típicas y antijurídicas deben, finalmente, para constituir delito, ser culpables, es decir, deben poder reprocharse personalmente a quien las ha efectuado. Para que ese reproche tenga lugar, debe el sujeto a quien se dirige ser imputable, haberse hallado en la posibilidad de comprender el carácter ilícito de su acto y haber obrado en circunstancias que hayan hecho exigible una conducta conforme a derecho

Luego entonces, el auto de formal prisión debe obligatoriamente contener el delito que se impute al acusado, el cual debe conformar una conducta reprochable por el orden jurídico y los elementos deben encontrarse contenidos en la ley vigente. Esta anotación, que parece intrascendente y fuera de lugar, no lo es tanto, ya que la dinámica de la legislación fiscal y su carácter mutable hacen que en ocasiones se aplique una ley en forma retroactiva, incidiendo sobre situaciones acaecidas anteriormente que han dejado de tener vigencia y, por ende, ser normas de Derecho positivo aplicables al caso.

Ahora bien, por lo que se refiere a los elementos que constituyen el delito, la doctrina los ha señalado de la manera siguiente :

### **ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DEL DELITO.**

**Presupuesto: existencia de una obligación de hacer, de dar o de abstenerse.**

Conducta o hecho----- Ausencia de la conducta o hecho.

Tipicidad-----Atipicidad

Antijuridicidad----- Causas de Justificación:

- Consentimiento.
- Legítima Defensa.
- Estado de necesidad
- Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho.
- Obediencia debida.
- Impedimento legítimo.

Imputabilidad-----Inimputabilidad

Culpabilidad----- Causas de Inculpabilidad:

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

Condiciones objetivas de punibilidad-Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad

- Punibilidad
- Exceso

Con la finalidad de comprender los elementos del Delito antes mencionados, se definen a continuación, y así tenemos que: La Conducta o hecho: Hacer voluntario o un no hacer voluntario o involuntario, la Tipicidad es la Adecuación del hecho concreto al abstracto, Antijurisprudencia, Conducta en contra del bien jurídicamente tutelado (no existe este elemento si hay justificación), la Imputabilidad: Aquél al que se le puede exigir una conducta (capacidad de conocer y querer), la Culpabilidad, dolo: Conducta encausada a la lesión del bien tutelado, conocimiento del resultado, Culpa: No se quiere el resultado, pero se produce por incompetencia, imprudencia, negligencia, etc y la Punibilidad: Que merece esa conducta una sanción.

Ahora tenemos como ejemplo en materia Fiscal, el Delito de Defraudación Fiscal Genérica, definido por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y que implica el uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal, lo anterior con la finalidad de demostrar la aplicación de los elementos del Delito antes mencionados, a un Delito Fiscal Analicemos los elementos del delito según los definimos antes.

**Art. 108.-** Comete el delito de Defraudación Fiscal Genérica, quien haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de un impuesto, u obtenga un beneficio indebido.

1. **Presupuesto:** Existencia de la obligación Fiscal de pago de una contribución o derecho de obtener alguna devolución.
2. **Conducta:** Engaño o aprovechamiento de un error. Firmar contratos por negocios inexistentes o utilizar un punto decimal incorrecto.  
Sujeto en engaño: (Activo: conocer la realidad y ocultarla mediante astucia o maquinación, para obrar con falsedad y liberarse de obligaciones y del cumplimiento de la Ley Fiscal).  
Sujeto Pasivo: a quien se le oculta la verdad, no es al fisco, pues es una persona moral sin presencia física, se engaña al individuo, es a la persona física.  
Un error: (Activo: conoce la realidad y no la manifiesta, sin haber adulterado la realidad). Ejemplo: En una solicitud de devolución el punto decimal se corre erróneamente y se devuelve una cantidad superior a la solicitada y se conserva la cantidad indebida.  
(Pasivo: desconoce la realidad). El funcionario público no se percató del error
3. **TIPICIDAD:** Adecuarlo a lo abstracto. La conducta de la persona en la vida real se identifica con la hipótesis contenida en la norma Jurídica Fiscal.
4. **Antijuridicidad:** Disminuir el patrimonio del Estado, en tanto que es el tutelado.
5. **Imputabilidad:** Es responsable con conciencia de su conducta el sujeto, persona física y/o moral que debe cumplir con la obligación Fiscal y que no lo hace, engañando y aprovechando el error, recupera lo debidamente pagado.
6. **Culpabilidad:** Conciencia, conocimiento de que se lesionará el bien tutelado el patrimonio del Estado
7. **Punibilidad:** La sanción que debe imponerse, no hay punibilidad si el fisco pide el sobreseimiento por el pago o si el sujeto paga espontáneamente el impuesto omitido. Luego se requiere daño real o efectivo

De lo anterior se puede desprender tres elementos primordiales para configurar dicho Delito Fiscal:

- a) El uso de engaños (o simulaciones), o bien, el aprovechar un error en el que la Autoridad haya incurrido.
- b) Que el sujeto activo de la conducta dolosa obtenga un enriquecimiento ilícito.
- c) Que dañe el interés jurídicamente protegido, que es el patrimonio del Estado, a través de su facultad de recaudar las contribuciones a que tiene derecho conforme a la ley.

En consecuencia, en cuanto se hace uso de engaños o se aprovechan errores, se manifiesta la conducta en aquel sujeto que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiere o acepta el resultado prohibido por la ley, así tenemos que los Delitos Fiscales únicamente se pueden cometer en la forma dolosa, y es necesario demostrar y no presumir que las personas involucradas han actuado desde el primer momento con la intención evidente de cometer el delito y por ello hay que llevar los tres elementos antes mencionados.

En suma, es indispensable que el comportamiento sea tendiente al engaño o al aprovechamiento de los errores, debe estar vinculado causalmente con la intención de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o la abstención

#### **1.4. DESDE EL PUNTO DE VISTA JURISPRUDENCIAL.**

Existen algunas tesis relativas a infracciones en materia fiscal que ha sustentado el Tribunal Fiscal de la Federación, las que se transcriben para su estudio:

**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 Capítulo IV, Título II del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 45 de ese ordenamiento se establece la supletoriedad del Código Penal Federal en todo lo no previsto en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del derecho penal sí tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas dado que no existe una diferencia sustancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente y, las contravenciones o infracciones administrativas sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otros consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambos elementos subjetivos de la culpabilidad independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica. (2915)

Revisión No. 666178, resuelta en sesión de 15 de enero de 1981, por unanimidad de 7 votos. Magistrada Ponente: Margarita Lomeli Cerezo.

**INFRACCIÓN CONSISTENTE EN OMISIÓN DE IMPUESTOS. SE ACRE-DITA SU COMISIÓN CUANDO SE CONSIENTE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA EL CRÉDITO OMITIDO.** Cuando el particular consiente la liquidación del crédito omitido se debe considerar probada la existencia de la infracción por la omisión del impuesto y en consecuencia, la procedencia de la sanción (2911). Cumplimiento de ejecutoria en la revisión No. 131/81 resuelta en sesión del 20 de marzo de 1984.

**PAGO EXTEMPORÁNEO A REQUERIMIENTO. SÓLO A ESA INFRACCIÓN SE REFERÍA EL ARTÍCULO 7o. DE LA LISR (vigente hasta el 31 de diciembre de 1976).** La regla contenida en dicho precepto, relativa a que cuando se tratara de un pago extemporáneo a requerimiento, en lugar de recargos se impondrían sanciones, sólo es aplicable a la infracción en que se incurria con ese comportamiento, pero no a infracciones diversas, como declarar ingresos menores de los percibidos u omitir el pago de un impuesto (2914).

Revisión No. 377180. Resuelta en sesión de 10 de marzo de 1981.

De las tesis anteriores nos encontramos que la Autoridad Administrativa no consideró ningún elemento en especial para definir en un caso la infracción administrativa y en la misma conducta el delito Fiscal, la diferencia entre una y otra actuación y calificación de la misma quedó a criterio de la autoridad administrativa, provocando con esto una inseguridad jurídica que agravia a todo contribuyente, ya sea persona física o moral. Sin embargo, existen elementos comunes a las infracciones administrativas y a los delitos; el quebrantamiento de la norma de carácter patrimonial por medio de una conducta activa (el hacer), o de una conducta omisiva o pasiva (el dejar de hacer). En ambos casos, el resultado se traduce en un quebrantamiento patrimonial que afecta los intereses públicos. En resumen, podemos concluir que no hay criterio uniforme que determine con exactitud la línea que separa la infracción administrativa de la existencia del Delito Fiscal ya que para que exista responsabilidad civil o penal, debe haber violación de una norma de derecho Fiscal. La violación siempre tiene un carácter de derecho público, porque la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta el orden jurídico Fiscal. En efecto, la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma, por dolo o culpa, es personal y se rige por las normas del derecho público, existiendo, aunque no se haya producido, un daño concreto, caracteres todos éstos que son propios de la responsabilidad penal.

La infracción de la Norma Fiscal supondrá, en principio, la acción investigadora en materia administrativa, y dependiendo de las circunstancias, gravedad, lugar, persona, etcétera, la infracción lleva en sí misma los elementos delictivos que serán materia del proceso penal en su parte general, pero en su parte especial deberá dicho proceso ajustarse a las reglas del Derecho Fiscal. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el siguiente criterio de interpretación constitucional

**ACTOS ADMINISTRATIVOS ILEGALES. NO PUEDEN ENGENDRAR DERECHO.** El acto administrativo, cuando es contrario a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas, ya que todo acto fuera de la ley no puede engendrar más que una aparente situación jurídica, y la destrucción de tal acto, no implica lo que en términos técnicos se denomina la privación de un derecho... pues existen diferencias sustanciales entre el acto que decide una controversia judicial y el acto administrativo, ya que el primero trata de dar certidumbre al derecho que generalmente versa sobre intereses particulares, en tanto que, tratándose de la actividad del poder público en contratos de concesión o actos administrativos de interés público, es éste el que juega en ellos en forma determinante.

5a. Ép., T. XLIX, p. 2628. Amparo Administrativo en revisión 712/36, Cia. Industrial "El Potosí", S.A., 12 de agosto de 1936, mayoría de 3 votos.

La importancia de este estudio estriba en que circunscribirse obligatoriamente al estudio del acto administrativo. En primer lugar, saber si éste se halla viciado, y si es así, conocer si dicho acto se encuentra afectado de inconstitucionalidad, de conformidad con la anterior interpretación.

## **2.- CONCEPTO DE DELITO GRAVE.**

### **2.1. CARACTERÍSTICAS.**

a) Los delitos graves en general prestan una serie de características que le son comunes, así tenemos que el común denominador de esta clase de delitos reside básicamente en que el acusado o procesado sujeto a un procedimiento de naturaleza penal, no tiene derecho a la libertad provisional bajo caución o fianza, prevista en la fracción I, del artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual dispone:

**Artículo 20.-** En todo proceso de orden penal tendrá el inculpado las siguientes garantías:

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

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

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

Toda acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal, con la consecuencia inmediata de que el acusado no tiene derecho a la libertad provisional, durante la secuela del procedimiento penal que se le instaure.

## 2.2. DESDE EL PUNTO DE VISTA LEGAL.

Dentro de este apartado se transcribirán los preceptos legales previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del Código Federal de Procedimientos Penales, que regulan los llamados Delitos Graves:

**Artículo 22 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.....**Queda prohibida también la pena de muerte por delitos políticos , y en cuanto a los demás, solo podrá imponerse al traidor a la patria en guerra extranjera , al parricida, al homicida con alevosía, premeditación o ventaja, al incendiario, al plagiario, al saltador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar.....

**Artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales vigente.....**

a).-c).-

Se califican como delitos graves para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III, segundo párrafo del artículo 104, así como 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados, todos del Código Fiscal de la Federación.

## 2.3. DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINAL.

La Constitución Política Mexicana entiende como distintos tanto a los delitos graves del orden común como a los denominados simplemente delitos comunes. En contraste con los delitos oficiales han sido objeto de enumeración y determinación a través de la historia constitucional mexicana, los llamados delitos graves del orden común han permanecido indeterminados y sujetos a controversias.

Esta controversia se concentra en el debate sobre diversas tesis explicativas 1) Si los delitos graves son aquellos que privan al inculpado de la garantía de libertad caucional a que se refiere el artículo 20 fracción. I de la Constitución, 2) Si son aquellos cuya pena máxima puede ser la pena de muerte según el artículo 22 Constitucional y estos delitos deben considerarse graves precisamente por la gravedad de la pena que es la pena de muerte 3) Si la determinación de tales delitos no es posible a menos que la propia Constitución o una ley secundaria los determine según

esta tesis, actualmente no hay posibilidad de determinar cuales son los delitos graves del orden común, por lo que debe ser facultad del poder constituyente la tipificación de los delitos graves, y que de lo contrario, el Ejecutivo Federal esta a merced del arbitrio del Congreso de la Unión, y por último, 4) Si la calificación de gravedad debe ser una atribución del Congreso de la Unión atendiendo a las circunstancias y al delito cometido. Al respecto las criticas de los Maestros Felipe Tena Ramirez y Juan José González Bustamante han sido contundentes para alejar del arbitrio del Congreso de la Unión la determinación de tan importante materia.

Ahora bien, la frase "delitos e infracciones graves" proviene de la tradición jurídica inglesa que se remonta al juicio de responsabilidad incoada en contra de Earl of Suffolk en 1386. A partir de entonces, los delitos más habituales para fincar responsabilidad han sido: malversación de fondos, negligencia en el deber y violación a las prerrogativas del parlamento.

En todas estas causas se podrían encontrar ofensa no directamente relacionadas con el cargo, pero de naturaleza tan atroz, que inhabilitaban al infractor para ejecutar cualquier tarea pública.

Según William Blackstone, la frase de delitos graves comprendía a las llamadas felonias y a las infracciones graves. Los inculpaos de felonias eran susceptibles de recibir la pena de muerte.

En México hasta antes de 1857, el presidente no podía ser acusado por ningún delito cometido sino hasta pasado cierto lapso (que era de un año) después de haber concluido su gestión. A partir de ese año, los únicos delitos por los que puede ser responsable, es por los calificados de graves, gozando en consecuencia de inmunidad con relación a todos los demás delitos comunes.

La justificación para limitar esta responsabilidad penal radica en la necesidad de proteger al cargo de Presidente de la República, contra acusaciones por infracciones leves.

El autor Herrera y Lasso ofrecen una clasificación útil de los delitos contemplados por la Constitución. Según este autor, los delitos se clasifican en:

1) Gravísimos y muy graves, si merecen la pena de muerte (artículo. 22); 2) Graves, si el inculpaado no goza de la libertad caucional (artículo. 20 fracción. 1); y 3. Menos graves si el inculpaado puede acogerse a la garantía de la libertad caucional.(Artículo 20 , Fracción 1)



Según esta clasificación, el Presidente de la República podría ser responsable por los delitos graves y gravísimos. Sin embargo esta determinación es más hipotética que real pues tal como lo ha explicado el Maestro Felipe Tena Ramírez dentro de estos delitos hay algunos que sería absurdo pensar siquiera aplicables al presidente de la República (salteador de caminos, pirata, plagiarlo, etc).

La importancia política del Presidente de la República es de tal trascendencia que altera los conceptos tradicionales que sobre el entendimiento de delitos graves se pudieran aplicar.

### **3.- DELITOS GRAVES PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.**

#### **3.1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.**

Actualmente y de conformidad con el Diario Oficial de la Federación de fecha 18 de mayo de 1999, **SE CALIFICAN COMO DELITOS GRAVES EN MATERIA FISCAL**, los previstos en los artículos y supuestos siguientes: Artículo 102 (Contrabando), 105 (Actos sancionados con las penas para el contrabando), fracciones I a IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III del artículo 104; (pena para el contrabando), 108 y 109 (Defraudación Fiscal y actos sancionados con las penas para la Defraudación Fiscal), cuando les corresponda la sanción dispuesta, en la fracción III del artículo 108, y también en aquellos casos en que les corresponda la sanción a que se refiere la fracción II del mismo artículo, en este último supuesto, exclusivamente cuando sea calificado, todos estos artículos del Código Fiscal de la Federación Vigente.

En virtud de que el contenido de los preceptos legales arriba señalados ya han sido transcritos y comentados en el capítulo II del presente trabajo, consideramos apropiado no hacer más comentarios al respecto.

#### **3.2. LA TENTATIVA PUNIBLE.**

Se considera también como delito grave la **"TENTATIVA PUNIBLE"** de los delitos fiscales antes mencionados, razón por la cual se estudia en este apartado, y así tenemos que la **"TENTATIVA"** se integra con dos elementos, el subjetivo consistente en la intención dirigida a cometer un delito y el objetivo consiste en los actos realizados por el agente y que deben de ser de naturaleza ejecutiva, y un resultado no verificado por causas ajenas a la voluntad del sujeto y la **"TENTATIVA PUNIBLE"** es un grado de ejecución directa e inmediata de un delito que no

llega a su total consumación por causas ajenas a la voluntad del inculpaado. Así pues, para que halla tentativa, se necesita forzosamente un principio de ejecución y en todas las tentativas, la no producción del resultado es por causas ajenas a la voluntad del agente.

Ahora bien, consideramos oportuno en este apartado, hacer algunos comentarios respecto a la "Tentativa en las Infracciones (Delitos) Fiscales", para lo cual citaremos la obra del Maestro Miguel Angel Garcia Dominguez, titulada "Derecho Fiscal Penal" (Las infracciones y las multas fiscales), quien señala en su parte conducente, lo siguiente:

#### **"LA TENTATIVA EN LAS INFRACCIONES FISCALES.**

1.- El iter criminis.

a) Concepto

Los ilícitos dolosos tienen un desarrollo dinámico desde que apunta la idea o surge la tentación en la mente hasta que, deliberada y resuelta, se prepara y se consuma: recorren un sendero, una ruta, desde su iniciación hasta su total ejecución. A este proceso se le ha llamado iter criminis. Sólo los ilícitos dolosos recorren este camino; los ilícitos culposos no recorren esta ruta; éstos se caracterizan porque en ellos la voluntad no se dirige a la producción del hecho típico. La vida del ilícito culposo surge cuando el agente descuida, en su actuación, las cautelas o precauciones que debe poner en juego para evitar la alteración o la lesión del orden jurídico. En consecuencia, el ilícito culposo comienza a vivir con la ejecución misma, pero no puede quedar en grado de tentativa, por requerir ésta de la realización de actos voluntariamente encaminados al ilícito.

b) Fases

El iter criminis se integra con las fases por las que pasa el ilícito, desde la ideación al agotamiento. Todo lo que ocurre desde que la idea nace en la mente del infractor hasta el agotamiento de la infracción, esto es, todo lo que pasa desde que la idea entra en él hasta que consigue el logro de sus afanes. Y tiene dos fases fundamentales: interna y externa.

La fase interna se da mientras la infracción encerrada en la mente del autor no se manifestó exteriormente.

La externa ya se manifiesta. Sale a la luz por actos, incluso de preparación.

La fase interna abarca tres etapas: ideación, deliberación y resolución.

Ideación: Aparece en la mente la tentación de cometer la infracción, que puede ser acogida o desechada por el sujeto. Si el agente le da albergue, la idea permanece en la mente y de ahí puede surgir la siguiente etapa.

Deliberación: La idea de cometer la infracción fiscal se medita, se pondera el pro y el contra; se da una lucha entre la idea y las fuerzas inhibitorias, en la que aquélla puede triunfar.

Resolución: Si la idea triunfa, se convierte en intención y voluntad. Se toma la decisión de cometer la infracción, aunque la voluntad no se exterioriza aún, existe únicamente como propósito en la mente. La fase externa se inicia en el instante en que la infracción se manifiesta y termina con la consumación. Abarca tres etapas: manifestación, preparación y ejecución.

Manifestación: La idea ilícita aflora al exterior, pero simplemente como idea o pensamiento exteriorizado, antes existente sólo en la mente del sujeto.

Preparación: Los actos preparatorios se producen después de la manifestación y antes de la ejecución. Son actividades por sí mismas insuficientes para mostrar su vinculación con el propósito de ejecutar un ilícito determinado y para poner en peligro efectivo un bien jurídico determinado.

Los actos preparatorios se caracterizan por ser de naturaleza inocente en sí mismos y pueden realizarse con fines lícitos o ilícitos; no revelan de manera evidente el propósito, la decisión de cometer una infracción fiscal. Todavía no hay un principio de violación de la norma. La infracción fiscal que se prepara es un ilícito en potencia, todavía no real y efectivo.

Ejecución: El momento pleno de ejecución, puede ofrecer dos aspectos: tentativa y consumación.

## 2. Tentativa

### c) Concepto

Etimológicamente, tentativa deriva de tentare frecuentativo de tenere, que significa esforzarse y denota un impulso hacia un fin determinado, que no se logra por accidente o acción ajena. Por eso hay que tender a algo, y ese algo es el resultado antijurídico configurado en el tipo legal; cierto que se precisan actos materiales, pero también, y sobre todo, se precisa querer ese esfuerzo hacia la meta. La más decisiva potencia de los actos no suple el elemento intencional, si esa potencia no fue querida y prevista como fin del agente.

La infracción fiscal consumada es la unidad y por ello representa la perfección; la infracción fiscal intentada es una parte de la acción que conduce a la infracción consumada, y por eso es imperfecta, incompleta respecto de aquélla.

La tentativa es una infracción imperfecta; esta imperfección es precisamente una de las condiciones de la tentativa, y por ello su verdadera esencia reside en que se lleve a cabo un principio de ejecución, pero que no se realice el resultado de la infracción.

La tentativa es un grado del iter criminis que no llega a la perfección de la infracción fiscal. Estamos, pues, en presencia de una infracción imperfecta. Su antijuricidad radica en el disvalor de la acción que constituye un comienzo de ejecución; su resultado, que gradúa la punibilidad, consiste en que constituye un peligro para el bien jurídico; y su culpabilidad es el dolo de consumación, que por causas ajenas al agente no ha llegado a su resultado final.

He aquí la naturaleza de la tentativa y el fundamento de su penalidad.

### d) Resultado

Parece evidente, sin embargo, que la tentativa produce un resultado. Precisamente porque la consumación no se logra, es posible apreciar la diferencia entre el resultado de la tentativa y el resultado de la infracción consumada.

El resultado de la tentativa, el efecto de esta acción disvaliosa, es el peligro.

El peligro estriba en la amenaza de lesión al bien jurídico protegido por el tipo legal, que supone el acto que al penetrar en el núcleo del tipo, constituye el comienzo de ejecución.

La tentativa se da cuando se ejecutan hechos encaminados directa e inmediatamente a la realización del ilícito, si éste no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

Lo anterior implica, por una parte, la voluntad de cometer determinada infracción, y, por la otra, que los hechos deben ser medios unívocos e idóneos para lograr el resultado ilícito.

### e) Elementos

La tentativa supone, para existir, los siguientes elementos:

- a) Una manifestación exterior.
- b) Con el fin de cometer una infracción fiscal (por esto es que se precisa la voluntad de cometerla).
- c) Que la acción vaya encaminada directamente a ella. (por ello no la integran los actos meramente preparatorios).
- d) Que sea una determinada la infracción fiscal que se comienza. (esto es, porque la tentativa depende del tipo de infracción a cuya comisión se encamina la conducta)
- e) Que la actividad material sea fragmentable
- f) Que no se ejecuten todos los actos que debieran tipificar la infracción fiscal

g) Que la no consumación sea por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo (es decir, que no exista ni desistimiento ni arrepentimiento)

### 3. posibilidad conceptual de tentativa en las infracciones fiscales.

En relación con las infracciones fiscales de simple omisión no puede construirse conceptualmente la tentativa, en virtud de que es condición para que ésta se dé el que no se ejecuten todos los actos que debieran tipificar la infracción; y para que esta condición pueda cumplirse se requiere que la actividad material sea fragmentable. Como en las infracciones fiscales de simple omisión la actividad material no puede fragmentarse, no podrían ejecutarse actos encaminados directa e inmediatamente a la realización de la infracción.

La tentativa consiste en la ejecución de hechos encaminados directa e inmediatamente a la realización del ilícito, lo que implica necesariamente el propósito de consumarlo. Como resulta evidente que ni el negligente ni el imprudente realizan los hechos con el propósito de consumir la infracción, tenemos que concluir que no puede darse la tentativa respecto de las infracciones fiscales culposas. Si conceptualmente, en general, la tentativa es de castigarse, ello se debe a que constituye un peligro concreto para un bien jurídico; pero no resulta admisible la tentativa en las infracciones fiscales de peligro, pues en este caso, en lugar de constituir un peligro concreto para un bien jurídico, constituiría un mero peligro de que se pusiera en peligro tal bien jurídico.

En cambio, la tentativa de infracción fiscal dolosa de daño sí puede construirse conceptualmente, ya que en este caso sí podrían ejecutarse hechos encaminados directa e inmediatamente a la realización del ilícito. Si podría existir el propósito, la voluntad de consumir la infracción. Por otra parte, esa conducta sí constituiría un peligro de daño concreto para un bien jurídico.

### 4. Impunidad de la tentativa de infracciones fiscales

En general, las infracciones sólo son punibles cuando han sido consumadas; la tentativa de infracción fiscal no es punible ni siquiera en aquellos supuestos en que conceptualmente se pudiera configurar.

Para que fuera sancionable, normalmente se requeriría en primer lugar, que se creara en la legislación fiscal un precepto que genéricamente declarara punible la tentativa de infracciones fiscales dolosas de daño; y, en segundo, que se estableciera otro dispositivo que fijara los límites cuantitativos de la pena y las reglas especiales de su aplicación, equivalentes a los artículos 12 y 63 del Código Penal.

Sin embargo, tanto por razones de política legislativa como por las graves dificultades para probar la tentativa, parece poco probable que pudieran expedirse tales disposiciones legislativas.

Aparentemente la Ley Aduanera establece una excepción a la impunidad general de la tentativa de infracciones fiscales, al tipificar como infracción la tentativa respecto de las infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías.

Con falta total de técnica legislativa en el artículo 127 fracción V, se establece propiamente que en caso de tentativa se consuma la infracción.

En efecto, dicho precepto previene que comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse

II Sin permiso de autoridad competente o cuando no se cuente con las autorizaciones o certificaciones relativas al cumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas de carácter obligatorio o cuando las mercancías que se importen no lleven las etiquetas, marcas o leyendas de información comercial que establezcan, en su caso, las autoridades competentes. En los casos en que se exijan etiquetas, marcas o leyendas de información comercial, alguna de ellas deberá de ir foliada en forma consecutiva por cada importador;

III Cuando su importación o exportación esté prohibida.

IV. Si no se justifican los faltantes en los términos del artículo 39 (cuando al efectuarse la descarga exista diferencia respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga); o

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

También comete la infracción relacionada con la importación o exportación, quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres o franjas fronterizas al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello.

Sin embargo, el legislador se olvidó de fijar sanción para este caso en el artículo 129 de la Ley Aduanera y dejó impune la tentativa de infracción de contrabando.

Esta disposición literalmente establece:

Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 127:

I.- Multa equivalente a un tanto y medio de los impuestos omitidos, cuando no se hayan cubierto los que correspondía pagar.

Cuando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa equivalente a cuatro tantos del valor comercial de la mercancía, salvo que se haya ejercido la opción a que se refiere la fracción I del artículo 28 de esta ley (que se haya solicitado que la autoridad aduanera practique reconocimiento de las mercancías), en cuyo caso, la multa será el equivalente a un tanto y medio de dicho valor comercial.

En los casos en que la infracción resulte con motivo del procedimiento que establece el artículo 30 de esta ley (que el agente o apoderado aduanal presente consulta, junto con el pedimento correspondiente, por considerar que las mercancías que presentará para su despacho son de difícil clasificación arancelaria) y la consulta no hubiera correspondido a mercancías de difícil clasificación, o formulada ésta ya exista criterio de clasificación arancelaria conforme a dicho precepto, se impondrá una multa por el doble del recargo señalado por el mismo.

Previamente a la imposición de la multa a que se refiere el párrafo que antecede, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá escuchar al agente o apoderado aduanal que hubiera formulado la consulta, en una comisión integrada por lo menos por tres agentes aduanales, además del interesado;

II. Multa equivalente a medio tanto del valor comercial del vehículo del que no se haya obtenido el permiso de la autoridad competente;

III. Multa equivalente a un tanto y medio del valor comercial de las mercancías, cuando no se haya obtenido el permiso de la autoridad competente, siempre que no se trate de vehículos; y

IV. Multa equivalente a un tanto del valor comercial o en su defecto del valor fiscal que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se trate de mercancías cuya importación o exportación esté prohibida.

Las mercancías, además, pasarán a ser propiedad del fisco federal cuando se trate de la infracción señalada en las fracciones II y IV de este artículo.

5. Presunción de comisión de infracciones

La Ley Aduanera, en su artículo 128 establece nueve supuestos en los que se presumen cometidas las infracciones fiscales relacionadas con la importación o exportación de mercancías.

En efecto, el artículo 128 de la Ley Aduanera establece: Se presumen cometidas las infracciones establecidas por el artículo anterior, cuando

I. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho o abastecimiento;

II. Se encuentren mercancías extranjeras sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte o manejo, o cuando al efectuarse la descarga faltan mercancías

nacionales embarcadas en buques que realicen exclusivamente tráfico de cabotaje, salvo que se demuestre que fueron perdidas en accidente o desembarcadas en otro lugar del territorio nacional;

III. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional, salvo caso de fuerza mayor, así como cuando se efectúe un transbordo entre dos aeronaves con mercancía extranjera, sin haber sido despachadas en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo de esta ley;

IV. Las mercancías extranjeras en tránsito interno o internacional no se entreguen en el plazo autorizado, a la aduana de destino;

V. Se introduzcan o extraigan del país mercancías ocultas o con artificio tal que su naturaleza pueda pasar inadvertida, si su importación o exportación está prohibida o restringida o por la misma deban pagarse los impuestos al comercio exterior;

VI. Se introduzcan al país mercancías o las extraigan del mismo por lugar no autorizado;

VII. Se encuentren en las zonas libres o en las franjas fronterizas del país, mercancías que en los términos de la fracción XX del artículo 116 de esta ley, deban llevar marbetes o sellos y no los tengan;

VIII. Se encuentren fuera de las zonas libres o de las franjas fronterizas del país, mercancías que lleven los marbetes o sellos a que se refiere la fracción XX del artículo 116 de esta ley, y

IX. Tratándose de mercancía susceptible de ser identificada individualmente, no se consigne en el pedimento, en la factura o en el documento de embarque, que en su caso, se haya anexado al pedimento, los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar la mercancía y distinguirla de otras similares, cuando dichos datos existan.

En relación con las aquí llamadas "presunciones" de que se cometieron infracciones, habría que repetir que el artículo 14 constitucional consagra, como garantía individual la presunción de inocencia, por lo que las presunciones de culpabilidad son inconstitucionales por violar la referida garantía individual.

Sin embargo, la lectura del precepto transcrito induce a pensar que la persona que preparó el proyecto de ley, por ignorancia de la materia penal, usó equivocadamente la expresión "se presumen cometidas las infracciones establecidas...", cuando las conductas descritas, hechas las debidas correcciones, las pudo tipificar como infracciones autónomas.

#### 6. Infracción sin conducta antijurídica

También en la Ley Aduanera, en el artículo 131, se prevé una infracción sin que se hubiere realizado ninguna conducta antijurídica.

Dicho precepto establece que: Se considera cometida una sola infracción, cuando en diversos actos se introduzcan o extraigan del país mercancías presentándolas desmontadas o en partes, en los siguientes casos:

I. Cuando la importación o la exportación de las mercancías consideradas como un todo requiera permiso de autoridad competente y la de las partes individualmente no lo requiera, y

II. Cuando los impuestos al comercio exterior que deban pagarse por la importación o exportación de la mercancía completa sean superiores a la suma de los que deban pagarse por la importación o exportación separada de las partes, o cuando por éstas no se pague el impuesto.

Se considera que se comete una sola infracción, aun cuando la importación o exportación separada de las partes o de algunas de ellas constituyan por sí misma infracción.

Es evidente que si se realiza la importación o exportación de cada una de las partes sin cometer infracción, no puede, válidamente, establecerse que la suma de varias conductas inocentes y licitas pueden transformarse por decisión del legislador, en una acción antijurídica y culpable, aún en el supuesto de que deliberadamente se hubiera importado o exportado las partes para ahorrarse impuesto en relación con el todo.

En este supuesto se estaría, en realidad, castigando no las conductas del supuesto infractor, sino la imprevisión de la autoridad.(23)

### **3.3. COMENTARIOS EN RELACIÓN A LA NO INCLUSIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO GRAVE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE FECHA 8 DE FEBRERO DE 1999 Y SUS CONSECUENCIAS JURIDICO-FISCALES.**

Del contenido del Diario Oficial de referencia, se desprendió, que por un error técnico, el Delito Fiscal denominado de "Defraudación fiscal", había dejado de ser considerado como un "Delito Grave" dentro de la lista prevista en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, con lo cual se habrio un hoyo negro en materia de justicia fiscal, toda vez de que al no haberse incluido este delito como grave, entre otros beneficios, el de libertad bajo caución o fianza a los grandes defraudadores del Fisco Federal.

Lo anterior se debió a un error de carácter técnico, toda vez que el día dos de diciembre de 1998, el Congreso de la Unión aprobó un decreto donde, entre otras cuestiones modifico diversos artículos de la Ley de Amparo en incluyo el nuevo delito de falsificación de documentos de crédito en la lista de los delitos graves. Dicho listado esta contenido en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales. Ahora bien, dicho decreto del Congreso fue enviado al Presidente Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, para su promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Federación, pero pasaron los idas y no hubo promulgación ni publicación.

Asi llego la ultima semana de Diciembre cuando el Congreso de la Unión aprobó la Miscelánea Fiscal que, entre otras disposiciones, modifico el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales para incluir la defraudación fiscal, a partir de ciertos momentos, en la lista de delitos graves, publicándose este decreto de inmediato, es decir, el día 31 de diciembre de 1998, ya que el decreto del día 30 de diciembre de 1998, se publico al ida siguiente en el Diario Oficial de la Federación y el decreto del día 2 de diciembre de 1998, se publico hasta el día 8 de febrero de 1999, la cual no integro al delito de defraudación fiscal calificada, como delito grave.

---

(23) García Domínguez, Miguel ángel. "Derecho Fiscal Penal", ed. Porrúa S.A. 1a edición, 1994, México, Pag. 309-318.

En virtud de lo anterior surgió una polémica en torno así el delito de defraudación fiscal calificada es un delito grave o no, porque ello dependió, según se anotó en párrafos anteriores, si los acusados de este tipo de evasión fiscal puedan tener acceso al beneficio de libertad caucional en tanto se les instruye su proceso penal, y no están obligados a estar reclusos en algún reclusorio preventivo.

Al efecto, se argumentara por conducto del Maestro Mario Alberto Torres López, de la Facultad de Derecho de la UNAM, "A pesar del desface del Ejecutivo Federal en la publicación de dos decretos que reformaron el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, la defraudación fiscal calificada es delito grave cuando el monto de las contribuciones omitidas supera los \$500,000.00, ya que en el derecho penal existe un tema de estudio que se denomina "Sucesión de Leyes", y una de las reglas técnicas es la de que "La Ley Nueva Derogada a la Ley Anterior", puntualiza que "Lo Nuevo o lo Anterior" de una ley esta, en relación con la fecha que fue creada por el Organismo Legislativo, y no necesariamente la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. Esto es así, porque la fecha de publicación no depende del Congreso de la Unión, si no de una dependencia del Ejecutivo Federal, por lo tanto, la Ley Nueva es del decreto del día 30 de diciembre de 1998, no la de el 2 de diciembre de 1998, y en tal sentido, la versión efectiva del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales es la publicada el día 31 de diciembre de 1998, y no la publicada el día 8 de febrero de 1999. Destaco que en solo ciertos supuestos de leyes penales, verbigracia, artículo 56 del Código Penal Federal, la sucesión de una ley sobre otra se determina con apoyo en el momento de la vigencia, momento que presupone la publicación en el Diario Oficial de la Federación, pero no en el presente caso".

No obstante lo anterior, en el Diario Oficial de la Federación del día 18 de mayo de 1999, se incluyó al delito de defraudación fiscal calificada como delito grave si el monto de las contribuciones omitidas o de los bienes no declarados en aduanas, excede de \$500,000.00, lo que implica que el procesado no tiene derecho a la libertad provisional bajo fianza; que una suspensión concedida como parte de un amparo, tampoco le permite salir libre; que su pena de cárcel no puede ser conmutada y que las Procuradurías Generales de Justicia de los Estados pueden detenerlo aun sin orden de un Juez.



## CONCLUSIONES.

**PRIMERA.-** Nuestra Constitución Política es, pues, el conjunto de normas jurídicas que establecen los órganos del Estado Mexicano, las relaciones entre estos, los procesos fundamentales de creación de las normas que integran el orden jurídico nacional, y, también, hasta cierto grado el contenido de las leyes futuras. Consecuentemente la norma básica del orden jurídico mexicano, que no es otra que la "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" constituye la regla fundamental de acuerdo que han de ser creadas todas las demás normas del Sistema Jurídico Mexicano.

**SEGUNDA.-** Por lo que respecta a los llamados Delitos Fiscales, la Ley de Justicia Fiscal procuro armonizar la calificación de las infracciones a las leyes fiscales, es decir, se tomaba en cuenta la idea de infracción, y no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin tutelar de manera completa la garantía del interés público, por lo que prácticamente no existían los llamados delitos fiscales.

**TERCERO.-** El Código Fiscal de la Federación vigente considera como Delitos Fiscales a los siguientes: Contrabando, presunción del delito de contrabando, encubrimiento en el delito de contrabando, asimilación al delito de contrabando, contrabando de mercancías de tráfico internacional prohibido o restringido legalmente, practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente, usar mas de un numero de registro o proporcione datos falsos para su inscripción en el Registro Federal de Causantes, con perjuicio del interés fiscal, uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados, quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto (Defraudación Fiscal), la elaboración no autorizada de productos gravados sin obtener los permisos que exijan las leyes fiscales, a quien se dedique al ejercicio del comercio, por mas de dos meses sin cumplir los requisitos que para iniciar esas operaciones establezcan y por ultimo el delito de rompimiento de sellos en materia fiscal en los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con finalidad fiscal.

**CUARTA.-** Existen tres tipos penales principales de delitos fiscales: La defraudación fiscal y su equiparable; el contrabando y sus distintas modalidades y los diversos delitos de carácter fiscal como son los delitos de depositarios e interventores, el rompimiento de sellos o alteración de maquinas registradoras de comprobación fiscal, las visitas, los embargos o la revisión de mercancías sin mandato escrito de autoridad, el lavado de dinero.

**QUINTA.-** Si tomamos en cuenta, por otra parte, que el "perjuicio al fisco federal" debe ser el resultado de la actividad típica ligada al "beneficio indebido", de no existir ese nexo causal, nos encontraremos igualmente frente a otra causa de atipicidad. En este caso, la punibilidad de una conducta exige su adecuación exacta con una figura establecida en ley, de tal manera que al encuadrar al tipo y no darse esa exacta adecuación,

la descripción del accionar reprimido se encuentra incompleta o confusa en la ley, al no tener un contenido específico y una expresión determinada.

Además, se requiere que el "beneficio indebido" implique un perjuicio al fisco federal. En ese sentido, el "beneficio indebido" exigido debe ser el producto de la disminución o sustracción de los montos impositivos a cargo de quienes realizaron dos o más actos relacionados entre sí, por lo que necesaria y obligatoriamente debe existir el nexo causal entre el "beneficio indebido" y la causa necesaria, es decir, "el perjuicio al Fisco Federal".

**SEXTA.-** En virtud de lo anterior se desprende que los actos serán dolosos cuando se hayan realizado a sabiendas y con la única intención de eludir el pago de una contribución; por lo tanto, la tipificación del delito de Defraudación Fiscal no va relacionado para su materialización con la recaudación, sino a una conducta ilícita, es decir, el comportamiento del sujeto pasivo, y estos son los supuestos que deben darse, pues de demostrarse que no existía la intención de delinquir del sujeto se configuraría la atipicidad del delito. Ante esta situación se hablaría de una infracción administrativa, pero no de un delito y menos de la "Defraudación Fiscal".

**SEPTIMA.-** El delito Fiscal integra un todo, sólo existirá mediante la conjugación de los caracteres constitutivos de su esencia. Así, la tipicidad debe referirse a una conducta; la antijuridicidad a la oposición objetiva al derecho de una conducta coincidente con un tipo penal, y la culpabilidad (como aspecto subjetivo del hecho) presupone ya una valoración de antijuridicidad de la conducta típica, pero al hablar de la inculpabilidad en particular o de las causas que excluyen la culpabilidad, se hace referencia a la eliminación de este elemento del delito, supuesta una conducta típica y antijurídica de un sujeto imputable.

**OCTAVA.-** Debe tomarse en cuenta, al configurarse la existencia del delito de defraudación fiscal, el factor de tiempo, ya que el elemento delictivo para que se dé esta figura en opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que el engaño o el aprovechamiento del error debe ser previo al alcance del beneficio indebido, cuantificado éste patrimonialmente.

**NOVENA.-** Si en la querrela presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación no se emite la determinación del perjuicio fiscal, cuantificado en pesos y centavos, no se configura el beneficio indebido, y por lo tanto no se acredita la existencia del delito de defraudación fiscal.

**DECIMA.-** El delito de defraudación fiscal es el tipo específico del delito genérico de fraude y se resume en el elemento volitivo tendiente a producir el resultado típico mediante el engaño, es decir, la mentira dolosa cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad.

**DECIMA PRIMERA.-** La inclusión de la "calificativa" en los delitos fiscales expone, el deseo de la autoridad de castigar con mayor rigor a los evasores fiscales, incluyendo las agravantes en determinadas conductas ilícitas y esta calificativa se traducirá

en la sanción privativa de libertad sin derecho a libertad bajo caución o sustitutivo de libertad en caso de que el contribuyente resulte afectado con una sentencia condenatoria.

**DECIMA SEGUNDA.-** El artículo 109, fracción primera, in fine del Código Fiscal de la Federación, es un claro ejemplo de una ley privativa, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su título cuarto tiene 10 capítulos que señala la multiplicidad de conceptos por los que una persona física puede percibir ingresos, sancionando penalmente única y exclusivamente producidas a las personas físicas, que se dedican a las actividades, de dividendos, honorarios y actividad empresarial, excluyendo otra clase de actividades.

**DECIMA TERCERA.-** Los procesos penales Fiscales son de carácter Federal porque las leyes Fiscales poseen esta naturaleza y los juicios se dirimirán ante el Poder Judicial Federal, primero ante juicios de Distrito, después ante tribunales unitarios de circuito, mas adelante ante tribunales colegiados de circuito, y en su caso, finalmente en determinados y específicos casos ante la suprema corte de justicia de la nación.

**DECIMA CUARTA.-** La reparación del daño en materia penal fiscal no procede por disposición expresa de la ley, pero se da a través del procedimiento administrativo de ejecución, por resolución fiscal o porque el procedimiento haya acudido a pagar de manera espontanea las contribuciones omitidas.

**DECIMA QUINTA.-** La imposición de penas en materia de procesos penales fiscales es propia de los Tribunales de la Federación, es decir, que el momento en que un inculcado es puesto a disposición del Juez de Distrito, quien resolverá el proceso; el Agente del Ministerio Publico Federal se convierte en parte del proceso, parte acusadora, pero en igualdad procesal ante la defensa.

**DECIMA SEXTA.-** La persecución de los Delitos Fiscales es monopolio del Agente del Ministerio Publico Federal, el que deberá instrumentar la averiguación previa y decidir si consigna o no ante el Juez de la causa.

**DECIMA SEPTIMA.-** No pueda aprehenderse a ninguna persona por el Ministerio Publico a menos que exista flagrancia en la comisión del Delito Fiscal, la que se da en delitos como el contrabando, pero en ningún otro Delito Fiscal.

**DECIMA OCTAVA.-** Al establecer la legislación Mexicana el combate al delito llamado 'lavado de dinero' se combate igualmente el narcotráfico, el tipo penal es de reciente creación, hasta hace poco en la legislación mexicana no se había previsto ésta figura delictiva, y el fin es la tendencia a neutralizar el proceso financiero que sirve de apoyo a la creación de una infraestructura y aparato de apoyo logistica de esta actividad ilícita.

**DECIMA NOVENA.-** Delitos Fiscales son aquellas conductas o actos que generan ilícitos o infracciones en sentido lato, las cuales se distinguen de las contravenciones administrativas en virtud de que aquellas establecen penas inclusive la de la privación de la libertad, que por su naturaleza pueden imponer solo la Autoridad Judicial.

**VIGESIMA.- Tenemos que las características del Delito Fiscal son:**

El Delito Fiscal es sancionado por el Poder Judicial a través de sus Tribunales previa y debidamente establecidos, el Delito Fiscal vulnera normas de Derecho Penal que protegen el patrimonio, la vida, la salud, el honor e inclusive la libertad, el Delito Fiscal puede ser llevado a cabo tanto por personas físicas como morales, estos a través de sus legítimos representantes, el Delito Fiscal requiere del elemento de la culpabilidad para existir, es decir, mediante el dolo o la culpa, entendiendo por el primero, la conducta encausada a la lesión del bien tutelado, conocimiento del resultado y en el segundo, no se quiere el resultado, pero se produce por impericia, imprudencia o negligencia, en el Delito Fiscal, en algunos casos, implica la privación de la libertad, sin Beneficio de la libertad bajo caución, en los llamados Delitos Graves.

**VIGESIMA PRIMERA.-** La frase "delitos e infracciones graves" proviene de la tradición jurídica inglesa que se remonta al juicio de responsabilidad incoada en contra de Earl of Suffolk en 1386. A partir de entonces, los delitos más habituales para fincar responsabilidad han sido: malversación de fondos, negligencia en el deber y violación a las prerrogativas del parlamento.

**VIGESIMA SEGUNDA.-** Se considera también como delito grave la "TENTATIVA PUNIBLE" de los delitos fiscales antes mencionados, razón por la cual se estudia en este apartado, y así tenemos que la "TENTATIVA" se integra con dos elementos, el subjetivo consistente en la intención dirigida a cometer un delito y el objetivo consiste en los actos realizados por el agente y que deben de ser de naturaleza ejecutiva, y un resultado no verificado por causas ajenas a la voluntad del sujeto y la "TENTATIVA PUNIBLE" es un grado de ejecución directa e inmediata de un delito que no llega a su total consumación por causas ajenas a la voluntad del inculpaado. Así pues, para que halla tentativa, se necesita forzosamente un principio de ejecución y en todas las tentativas, la no producción del resultado es por causas ajenas a la voluntad del agente.

**VIGESIMA TERCERA.-** Actualmente y de conformidad con el Diario Oficial de la Federación de fecha 18 de mayo de 1999, SE CALIFICAN COMO DELITOS GRAVES EN MATERIA FISCAL, los previstos en los artículos y supuestos siguientes: Artículo 102 (Contrabando), 105 (Actos sancionados con las penas para el contrabando), fracciones I a IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III del artículo 104; (pena para el contrabando), 108 y 109 (Defraudación Fiscal y actos sancionados con las penas para la Defraudación Fiscal), cuando les corresponda la sanción dispuesta, en la fracción III del artículo 108, y también en aquellos casos en que les corresponda la sanción a que se refiere la fracción II del mismo artículo, en este último supuesto, exclusivamente cuando sea calificado, todos estos artículos del Código Fiscal de la Federación Vigente.

## **BIBLIOGRAFIA.**

- Arilla Bas, Fernando, El Procedimiento penal en México, 13a.ed. Kratos, México, 1991, 480 pp.
- Carrancá y Trujillo, Raúl; Carrancá y Rivas, Raúl, Código Penal Anotado, 12a. ed., Porrúa, México, 1987, 986 pp
- Carrasco Iriarte, Hugo, Lecciones de practicas contenciosa en materia fiscal, 2a. ed., Themis, México, 1990, 362 pp.
- Castellanos, Fernando, Lineamientos elementales del Derecho penal, 14a. ed., Porrúa, México, 1980, 340 pp.
- De la, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Ed. porrúa, 1990, pp. 301.
- Fix-Zamudio, Hector: "El artículo 14 Constitucional" en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, 1a edición, UNAM, 1985, pp. 37.
- García Domínguez, Miguel angel. "Derecho Fiscal Penal", ed. Porrúa S.A. 1a edición, 1994, México, Pag. 309-318.
- García Ramírez, Sergio, Derecho procesal penal, 5a. ed. Porrúa, México, 1989, 866 pp.
- Jiménez de Asúa, Luis, La Ley y el delito, 10a. ed. Sudamerica, Buenos Aires, 1980, 578 pp.
- López padilla, Agustín, Implicaciones Económicas y Penales del a Reforma Fiscal de los últimos años. Revista Análisis Fiscal hoy, Año III, Numero29, Julio de 1991.
- Miranda, Amador. Análisis Practico de los Impuestos, México, Calendario, pp. 9.
- Rivera Silva, Manuel, El procedimiento penal, 9a. ed. Porrúa, México, 1978, 380 pp.

### **DERECHO CONSTITUCIONAL**

- Burgon, Ignacio, " Las Garantías individuales ", 2a edición, De. Porrúa, México, 1986, pp. 133
- Cappelliti, Mauro, La justicia constitucional, 1a. ed. UNAM, México 1987, 358 pp.
- Carrillo Flores, Antonio, Estudios de Derecho administrativo y constitucional, 1a. ed., UNAM, México, 1987, 288 pp
- Carpizo, Jorge, Estudios Constitucionales. México. UNAM, 1983, Pp. 51, 52 y 53
- De la Madrid Hurtado, Miguel, Estudios de Derecho constitucional, 2a. ed., Porrúa, México, 1980, 308 pp
- Heller, Hermann, Teoría del Estado, 1a. ed 6a reimp, FCE, México, 1971, 342 pp.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas., Estudios jurídicos en torno a la Constitución Mexicana de 1917, Septuagesimo aniversario, 1a. ed., UNAM, México, 1992, 524 pp

### **DERECHO ADMINISTRATIVO**

- Acosta Romero, Miguel, Teoría general del Derecho administrativo, 1a. ed UNAM, México, 1973, 320 pp
- Etaga, Gabino, Derecho administrativo, 28a. ed. Porrúa, Mexico, 1989, 506 pp
- Nava Negrete, Alfonso, Derecho Administrativo, 1a. ed UNAM, México, 1991, 70 pp

### **DERECHO FISCAL**

- Arriola, Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, De Themis, 9a Edición, 1994

Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, II t., 1a. ed. DOFiscal. México, 1986, 1530 pp.

Carballo, Luis. El principio constitucional de la justicia fiscal, México. 1989, 120 pp.

Esparza H. Abdón, El delito de defraudación fiscal, 1a. ed., Botas, México, 1962, 154 pp.

Carvajal Contreras, Máximo. Derecho aduanero, 3a. ed. Porrúa. México, 1988, 432 pp.

Johnson Okhuysen, Eduardo. Impuesto sobre la renta a personas físicas, 1983, 3a. ed. Humanitas, México, 1983, 308 pp.

Kaldor, Nicholas. El impuesto al gasto, 2a reimp. FCF, México, 1976, 250 pp.

Lomeli Cerezo, Margarita, El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal, 1a. ed. Continental, México, 1964, 298 pp.

López Padilla, Agustín. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, personas físicas y personas morales, II t., 3a. ed. DOFiscal, México, 1990, 214 y 362 pp.

Nociones de política fiscal, 1a. ed. Potosina, México, 1980, 254 pp.

Millán González, Arturo, La defraudación fiscal, I II y III, 1a. ed. Millán, México, 1991, 144 y 214 pp.

Rivera Silva, Manuel, Los delitos fiscales comentados, 1a. ed., Botas, México 1949, 184 pp.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, 1a. ed. Harla, México, 1983, 266 pp.

Rolando Arreola, Leopoldo. Retención de Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, México, pag. 2847.

Retehkiman, Benjamín, Política fiscal mexicana, 2a. ed., UNAM, México, 1983, 232 pp.

Serrano Gómez, Alfonso. Fraude tributario, 1a. ed., Derecho financiero, Madrid, 1977, 236 pp.

Urbina Nandayapa, Arturo de J. Los delitos fiscales en México, 1a. ed. PAC, México, 1994, 280 pp.

#### **DICCIONARIOS JURIDICOS**

Barandiarán, Rafael. Diccionario de Terminos Financieros, 2a. ed. Trillas, México, 1990, 158 pp.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, IV t., 4a. ed. Porrúa, México, 1991, 3272 pp.

De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, 13a. ed. Porrúa, México, 1985, 512 pp.

Isaías de C. Olga y Ramírez Hernández, Elpidio "Omisión", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, Pag. 2272

#### **LEGISLACION FEDERAL**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Ed. Porrúa, 1999

Código Fiscal de la Federación y su reglamento, México, Ed. Porrúa, 1999

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, México, Ed. Porrúa, 1999

Ley Aduanera y su Reglamento, México, Ed. Porrúa, 1999

Código Penal Federal y Código Federal de Procedimientos Penales, México, Ed. Porrúa, 1999