



230  
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN

**"ESTUDIO FISCAL INTEGRAL,  
LA DEFRAUDACION FISCAL EFECTUADA POR LA OMISION EN  
EL PAGO DE CONTRIBUCIONES"**

**TRABAJO DE SEMINARIO  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADA EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
MARIA DEL CARMEN VAZQUEZ VARGAS**

ASESOR:  
L.C. MARIO LOPEZ



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

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

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

Con base en el art. 51 del Reglamento de Exámenes Profesionales de la FES-Cuautitlán, nos permitimos comunicar a usted que revisamos el Trabajo de Seminario:  
Estudio Fiscal Integral

"La Defraudación Fiscal Efectuada por la Omisión en el Pago de  
Contribuciones"

que presenta la pasante: María del Carmen Vázquez Vargas  
con número de cuenta: 9002093-7 para obtener el título de :  
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXÁMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VISTO BUENO.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 11 de Agosto de 2000

MODULO	PROFESOR	FIRMA
<u>II</u>	<u>L.C. Mario López</u>	
<u>III</u>	<u>C.P. Rafael Delgado Colón</u>	
<u>I</u>	<u>L.C. Pedro Orbe Solís</u>	

***LA DEFRAUDACION FISCAL EFECTUADA POR LA OMISION EN  
EL PAGO DE CONTRIBUCIONES***

## DEDICATORIAS

*A través de nuestra formación profesional y nuestra vida cotidiana, vamos conociendo todo tipo de personas con las cuales quizá podamos tener algún tipo de amistad, o solo es gente que uno conoce y que con el paso del tiempo se olvidan porque no representan mas que experiencias, buenas y malas. pero que son pasajeras.*

*Sin embargo, existe también la presencia de gente que siempre está contigo de manera incondicional y que sabes que por el gran amor que te tienen nunca esperarán nada a cambio.; personas que con el paso del tiempo te acompañan a pesar de no estar junto a ti y que representan una parte importante de tu vida porque sin querer la han transformado.*

*En mi caso, el haber alcanzado esta meta, que nunca me fijé, se la debo a este tipo de personas que lograron inculcar en mi el deseo de lograrlo, y que son las únicas que me rodean; por eso la más sencilla forma de expresar mi agradecimiento es dedicando este trabajo a:*

*MIS PADRES....Alejandro y Carmen*

*MIS HERMANOS...Mauricio y Diana*

*MIS AMIGAS....Lorena, Agustina, Elizabeth, Ma. Elena y Gaby*

*Y de una manera especial al Ing. Nicolás S. Gallegos Magdaleno, quién ha logrado cambiar mi manera de pensar y lo considero un ejemplo a seguir porque gracias a sus enseñanzas, consejos y sobre todo su amistad, se que puedo salir adelante.*

## AGRADECIMIENTOS

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO, POR HABERME PERMITIDO SER PARTE DE ELLA, Y PORQUE ME HA BRINDADO LA OPORTUNIDAD DE TENER A MI ALCANCE TODA SU DIVERSIDAD CULTURAL.

A LA FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN, PORQUE AQUÍ DESCUBRI LO QUE ES UN SENTIMIENTO DE PERTENENCIA.

A MIS PADRES POR HABERME PROPORCIONADO TODO LO QUE TUVIERON A SU ALCANCE PARA QUE YO LOGRARA ESTA META.

A MI ASESOR, L.C. MARIO LOPEZ, POR HABERME GUIADO EN EL DESARROLLO DE MI TRABAJO.

...A LOLITO POR TODO EL APOYO QUE RECIBI DE SU PARTE.

A MIS MAESTROS, PORQUE SIN ELLOS NUNCA HUBIERA APRENDIDO QUE LA ESCUELA ES ALGO MAS QUE EL CONOCIMIENTO DE SIMPLES NUMEROS.

A DIOS...Y A TI....

## OBJETIVO

A pesar de que nuestras autoridades han realizado esfuerzos elaborando programas e incluso, sistemas para el pago de las contribuciones, esto no ha sido suficiente para allegarse de los recursos derivados de los impuestos. Esto puede ser debido a causas diversas como lo es el desconocimiento de la obligación a que se está sujeto; el no poseer los medios económicos para hacerlo y por algo más importante: el contribuyente estando conciente de que debe hacer el pago de sus impuestos no lo hace y espera que no se den cuenta de ésta omisión.

Este último supuesto derivará en la comisión de un ilícito conocido como **defraudación fiscal**.

El objetivo de éste trabajo es proporcionar los elementos suficientes para evitar el desconocimiento que tenga el contribuyente de las obligaciones a que está sujeto, y evitar, a través de exponer las consecuencias que pueden derivarse por omitir voluntariamente el pago de alguna contribución, que el contribuyente lo haga.

## HIPOTESIS

En la hipótesis considero que no es necesario el solo hecho de omitir el pago de una contribución para que este se considere como un delito, sino que debe haber una conducta determinada para que este se considere como tal.

# LA DEFRAUDACION FISCAL EFECTUADA POR LA OMISION EN

## EL PAGO DE CONTRIBUCIONES

### INDICE

	PAGS.
<b>INTRODUCCION</b>	9
<b>CAPITULO 1</b>	
<b>MARCO TEORICO</b>	14
1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO	
1.2 EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO	22
1.3 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	24
1.4 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL	35
<b>CAPITULO 2</b>	
<b>LOS DELITOS FISCALES</b>	
2.1 DELITOS	45
2.1.1 CONCEPTO	45
2.1.2 CLASIFICACION	48
2.2 DELITOS FISCALES	55

2.3 ASPECTOS PRINCIPALES CONTENIDOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CON MOTIVO DE LOS DELITOS FISCALES	57
--	----

### **CAPITULO 3.**

#### **DEFRAUDACIÓN FISCAL**

3.1 EL FRAUDE	70
3.1.1 CONCEPTO	70
3.2 LA DEFRAUDACIÓN FISCAL	73
3.2.1 CONCEPTO	73
3.2.2 TIPIFICACION	75
3.2.3 ELEMENTOS	77
3.2.4 EL DOLO	83
3.3 LA DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE	85
3.3.1 EVASION FISCAL	86
3.3.2 ELUSION FISCAL	89
3.4 LA ACCION PENAL	90
3.4.1 EL PROCESO PENAL FISCAL	90
3.4.2 LA AVERIGUACIÓN PREVIA	92
3.4.3 LA ORDEN DE APREHENSION Y LA ORDEN DE DETENCIÓN	94
3.4.4 EL AUTO DE FORMAL PRISIÓN	96
3.4.5 LA PRISIÓN PREVENTIVA	98
3.5 EL DELITO DE OMISIÓN DE DECLARACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS	101

3.5.1. EL CUERPO DEL DELITO EN LA OMISIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO	105
3.5.2. PRESUNTOS RESPONSABLES	107
3.5.3. CONSUMACION DEL DELITO	108
3.5.4. EJEMPLO	109
<b>CONCLUSIONES</b>	111
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	113

## INTRODUCCIÓN

En periodos anteriores la estrategia gubernamental para poder allegarse de recursos era el endeudamiento externo y en ningún momento se consideraba que la mejor forma subsanar los gastos públicos es a través de una eficaz recaudación fiscal.

Pero no solo es la eficaz recaudación, sino aplicar una estrategia para recaudar de una manera apropiada, ya que la cultura del pago de impuestos no existe en nuestro país.

Aunque se intentó por medio del llamado "terrorismo fiscal", en donde se 'exhortaba' al contribuyente al pago espontáneo de sus contribuciones, convencer a los mexicanos para que pagaran sus impuestos e incluso a través del seguimiento de causas penales por la comisión de actos delictivos; esta estrategia se vino abajo debido a la corrupción de los servidores públicos y por el desconocimiento de los mismos debido a la complejidad de la materia.

Lo único que quedó establecido con ese tipo de estrategias, fue que ahora se debe estar conciente de que existen figuras delictivas que se derivan por la omisión en el pago de los impuestos y que existen sanciones, inclusive privativas

de la libertad, que castigan este tipo de actos, por lo que el contribuyente sabe que es bajo su propio riesgo, si comete alguno de ellos.

Durante el desarrollo del tema en estudio, que es la Defraudación Fiscal, comienzo, en mi Capítulo 1, exponiendo un marco teórico en el cual se exhibe desde donde emana nuestro deber del pago de contribuciones, ya que al derivarse éste de un precepto constitucional, es obligatorio para todos los mexicanos, el contribuir con el pago de los mismos.

Explico como se desarrolla nuestro sistema impositivo, sus objetivos a que van encaminados y como hace para lograr su cumplimiento. las obligaciones que tiene el contribuyente para con su deber ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esto con la finalidad de establecer el límite exigible que tiene el Estado sobre él, aún cuando es bien sabido que nuestro sistema impositivo tiende a favorecerse a este respecto ya que la ley esta orientada hacia ese sentido.

Así también cito las facultades que tiene la autoridad fiscal con respecto a hacer valer la ley en cuestión del pago de impuestos. Se debe tomar muy en cuenta que al estar omitiendo el pago de una contribución, la Secretaría de Hacienda siempre considerará que es en su perjuicio, por lo que hará valer sus facultades para hacer exigible este adeudo e incluso puede hacer uso de la fuerza pública para lograrlo.

Una vez que se delimita el marco conceptual en el que se ve involucrado el contribuyente, en el Capítulo 2 comienzo ya a desarrollar el tema relacionado a los delitos fiscales, y explico su conceptualización, como esta tipificado, sus elementos y cuales son los principales delitos, entre los que destacan por considerarse graves: el delito de contrabando y el delito de defraudación fiscal.

En lo referente al contrabando, menciono como está considerado dentro del Código Fiscal de la Federación y en otras leyes como el Código Federal de Procedimientos Penales, el cual es una ley supletoria del Código Fiscal.

Tratándose de el Delito de Defraudación Fiscal, en este capítulo solo cito lo que la ley dice a ese respecto y es en el Capítulo 3 cuando profundizo en su conceptualización, tipificación, elementos, siendo el principal de ellos el dolo, conducta sin la cual no existe delito a perseguir.

Explico el aspecto penal a considerar tratándose de éste delito, de cómo es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene que formular una querrela para que la Procuraduría General de la República proceda a investigar el caso., y si no es de esta manera la PGR, no puede por si sola perseguir este delito; hasta hacer ver el hecho de que las penalidades incluso pueden ser privativas de la libertad.

En la parte final del capítulo, explico lo relativo al delito de omisión del pago de impuestos y la declaración de los mismos.

Como último tema describo solo a manera de ejemplo. debido a la complejidad en la obtención de información, ya que los expedientes que hay para la defraudación son legajos muy extensos y por fines prácticos no se incluyeron como un caso práctico; por eso solo describo un caso derivado por la omisión en el pago de contribuciones, como se llevó a cabo , y cual es la situación que prevalece en la actualidad.

## ***CAPITULO 1***

### ***MARCO TEORICO***

## 1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

La norma suprema que rige el Estado de Derecho es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento del cual derivan los principios de derecho que rigen y dan vida al sistema jurídico en México.

Hablando específicamente, el precepto constitucional del cual emana nuestro sistema impositivo es el artículo 31 fracción IV, que a la letra dice:

Artículo 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 misma manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes<sup>1</sup>"

Cabe hacer mención que antes del 25 de Octubre de 1993, fecha en que sufrió una reforma nuestra Carta Magna, este artículo no hacía referencia alguna y no precisaba la obligatoriedad del pago de contribuciones en el Distrito Federal, por lo que se hizo necesaria la adición mencionada en la cual se establece dicha obligación

---

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Anaya Editores, pp.55

La justificación a dicha reforma se basa en él en el hecho de que se hicieron reformas con anterioridad, como es el caso del Art.122 const<sup>2,1</sup> , Por lo cual para poder "constituir ya un ámbito gubernativo propio y en concordancia con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de la forma de considerar las contribuciones para el Distrito Federal y las contribuciones federales.<sup>3"</sup>, era necesaria la reforma del Art.31 Const. antes mencionado.

Hago hincapié en esta reforma porque es importante contemplar algunos de los escollos o vacíos que pueden contener las leyes, y aun mas importante, nuestra Constitución los puede contener.

~~Retomando~~ el precepto constitucional en el que se basa el sistema impositivo mexicano; este contiene los siguientes elementos:

- a) La obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal ,estados y municipios en que resida el contribuyente.
- b) Que dicha contribución sea establecida por el Estado de manera proporcional y equitativa,
- c) Que la contribución se destine al gasto público ya que ésta es su finalidad y,
- d) Que las contribuciones se hagan de la manera que dispongan las leyes.

---

2.Este artículo especifica la estructura del Departamento del Distrito Federal

<sup>3</sup> Reyes Altamirano, Rigoberto, "El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", pp.45

Los elementos señalados anteriormente se pueden explicar mas a detalle de la siguiente manera:

Como primera disposición de carácter tributario, nuestra Constitución establece una conducta expresa positiva, la de hacer, que se encuentra a cargo del gobernado, y es la de contribuir con una parte de su patrimonio para los gastos públicos de la manera en que lo dispongan leyes secundarias, que en este caso se refiere a las diversas leyes fiscales.

Esta disposición obliga a los ciudadanos mexicanos que con su actuar se ubican dentro del hecho generador, lo cual implica la sujeción a las leyes fiscales y cuyo incumplimiento puede dar lugar a una severa sanción punitiva por parte del Estado.

## **b) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación indica que la proporcionalidad radica, en que los sujetos pasivos deben 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.

Se personaliza al contribuyente con las deducciones y la aplicación de la base gravable que le corresponda, pero se busca no lesionar la fuente de riqueza que

produce la utilidad de la que deriva el tributo, ya que si se destruyera se afectaría el erario como las garantías del contribuyente al establecer un tributo que lesiona la capacidad contributiva por no ser proporcional ni equitativo.

### **C) PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

La equidad para la Suprema Corte es simplemente la igualdad de los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto que se encuentra establecido en la ley que lo regula.

La equidad es la interpretación o búsqueda de la justicia.

### **D) PRINCIPIO DE TRIBUTO CONTENIDO EN LEY**

El principio constitucional que rige los tributos en México, es el que expresa que las contribuciones deben estar contenidas en ley, pero la costumbre ha sancionado otros usos en materia legislativa en lo referente a contribuciones, porque las autoridades fiscales han legislado mediante reglamentos, circulares, decretos, resoluciones misceláneas, oficios, etc.

## E) PRINCIPIO DEL DESTINO DE LA CONTRIBUCIÓN

Las contribuciones deben ser destinadas al gasto público, aún cuando un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula.

El gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Puede decirse también que gasto público es "la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su actividad, que siempre es de interés general y se realiza conforme a las disposiciones legales. La importancia del gasto público va en relación al crecimiento de la sociedad que se aprecia"<sup>4</sup>

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 lógico y justificable desde el punto de vista de que la percepción de impuestos es el medio más sano que tiene un Estado para allegarse de recursos e ingresos, ya que de este modo no se encuentra obligado a reintegrarlos de manera inmediata o visiblemente, sino de manera paulatina por medio de servicios, los que a través de

programas de gobierno reviertan a los contribuyentes la participación de las finanzas del Estado.

Por lo tanto se puede concluir la obligación inherente de los ciudadanos mexicanos de contribuir con una parte de su riqueza a los gastos públicos, ya que ésta aportación es de vital importancia para la existencia misma del Estado. De ésta conducta activa se desprende la manera en que deben cumplirse las demás obligaciones tributarias, y su incumplimiento quebranta la norma jurídica, cuyo resultado puede presentarse en dos modalidades, de tipo administrativo o bien de carácter penal.

El no cumplimiento de las disposiciones a que se encuentran obligados los contribuyentes ocasiona un daño y merma al erario, ya que si el Estado dejara de percibir ingresos vía recaudación de impuestos perdería una muy importante razón de ser al no disponer de los recursos necesarios para sustentarse y cumplir con los programas y objetivos de gobierno.

En contraparte, el establecimiento de un impuesto por cualquier gobierno repercute en todas las clases sociales en forma directa o indirecta, ya que golpea la parte más delicada del contribuyente: su patrimonio, y además porque esa invasión de su esfera jurídica es medible en forma económica, y a cualquier persona le será bastante difícil desprenderse de su patrimonio en beneficio de un

---

<sup>4</sup> Acosta Romero, Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, pp.265

ente abstracto llamado Estado, y si a eso sumamos un descontento comprensible de los gobernados frente a malas administraciones, se tendrá como resultado un enfrentamiento sordo y latente entre gobernantes y gobernados que repercutirá en otros aspectos.

De todo lo anterior se desprende la importancia de que exista una correcta definición de los principios constitucionales básicos impositivos, fundamento de la legalidad, única arma que tienen los contribuyentes frente a las actuaciones de las autoridades hacendarias, para dilucidar mediante el correspondiente proceso legal a quien corresponde el derecho que ambas partes aducen tener.

También es del conocimiento público que el Gobierno Federal encontró un *eficaz medio de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias a través del seguimiento penal en contra de contribuyentes morosos*, con lo que se logra que a través de seguir a unos cuantos un proceso penal en todas sus fases, se intimide al resto y así mientras uno se encuentran privados de su libertad personal o bajo proceso penal, se consigue el cumplimiento voluntario de una mayoría con base en el primer ejemplo.

Al ver los buenos resultados y el aumento de ingresos del erario, que se ha conseguido con esa política de 'mano dura', la autoridad hacendaria la seguirá aplicando y alentará a sus funcionarios a castigar los actos delictivos con el seguimiento del proceso penal correspondiente, por lo que es necesario que el contribuyente conozca sus derechos y obligaciones en la materia, para que

llegado el caso pueda acudir en tiempo y forma ante los tribunales de justicia a defender sus derechos si considera que han sido lesionadas sus garantías constitucionales con la actuación del Estado.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Urbina Nandayapa, Arturo, " Los Delitos Fiscales en México", Ed. Sicco, pp.37

## 1.2 EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

El sistema fiscal mexicano se desarrolla a través de sus reglas legislativas, las cuales se han encaminado firmemente a establecer dos tipos de obligaciones en materia fiscal:

La primera, dirigida al contribuyente. Se establece para éste el deber de la 'iniciativa fiscal', por virtud de la cual se le compete realizar espontáneamente sus obligaciones fiscales.

La segunda regla, se dirige a las autoridades que ejercen la administración fiscal. Esta regla consiste en que las autoridades fiscales realicen solo actividades de comprobación que tienden a verificar si los contribuyentes cumplieron íntegra y espontáneamente sus obligaciones; en caso negativo, se les facultará para imponer las sanciones consecuentes a tales omisiones, insuficiencias o por haber cumplido las obligaciones extemporáneamente.

Es así como el Estado, a través de la imposición de reglas para el contribuyente y para las autoridades fiscales, crea un particular y propio sistema fiscal con la idea de que le permita recabar oportunamente las contribuciones.

En materia fiscal, el Estado tiene un especial interés en que se cumplan las obligaciones fiscales puntualmente, en especial las que se refieren al pago de las mismas, pues solo si se hacen llegar al Erario Público los recursos financieros necesarios, permitirán al Estado desarrollar sus actividades, de tal manera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales viene a constituir una auténtica necesidad social.

El sistema impositivo mexicano, se puede decir que está sustentado en el impuesto sobre la renta, los impuestos indirectos o al consumo como son el impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios; y los impuestos a la importación y exportación. La recaudación de éstos impuestos son competencia de la Subsecretaría de Ingresos.

Los impuestos a la importación y exportación son recaudados por la Dirección General de Aduanas.

Todos los impuestos han sido diseñados primordialmente para recaudar ingresos, siendo éste su objetivo común, pero además tienen un objetivo extraoficial diferente.

Doctrinalmente el objetivo extraoficial del Impuesto Sobre la Renta es redistribuir la riqueza, los impuestos al Valor Agregado y especial sobre producción y Servicios tienen el de orientar el consumo; los impuestos a las exportación e importación buscan regular la entrada y salida de las mercancías.

### 1.3 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

La obligación fiscal es el vínculo jurídico que une al fisco como acreedor con el contribuyente como deudor. Vínculo mediante el cual el fisco tiene el derecho de cobrar y el contribuyente el deber de pagar una cierta cantidad de dinero, determinada de acuerdo a las leyes fiscales.

Según la fracción IV de citado Art.31 Const., es obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos. Esta disposición constitucional se refiere en términos generales a los mexicanos, sin hacer distinción de ninguna especie. Consiguientemente todos, absolutamente todos, los mexicanos estamos obligados al pago de contribuciones, sin distinción alguna de edad, sexo, estado civil, ocupación, monto de ingresos, etc.; con los casos de excepción que la propia ley establece.

La ley mexicana no tiene como base para fijar la obligatoriedad de pago de contribuciones, la *nacionalidad* del sujeto, sino solo su residencia y su fuente de riqueza. Por lo que si se trata de un extranjero, cuya fuente de riqueza se encuentra en México, éste debe pagar contribuciones en nuestro país, de acuerdo a la legislación mexicana vigente.

"Dentro de las obligaciones del contribuyente se encuentran las de carácter sustantivo, como lo es la obligación de dar, de pagar el impuesto en sí; y las obligaciones de carácter formal, que son la obligación de hacer, no hacer y tolerar.

La primera consiste en la presentación de declaraciones, ya sean éstas en ceros, informativas como la Declaración de Clientes y Proveedores y la presentación de la Declaración Anual.

La obligación de No Hacer consiste, en el hecho de no omitir ingresos, no introducir mercancías en forma ilegal, no registrar comprobantes apócrifos, no declarar pérdidas fiscales inexistentes y en general actos prohibidos en las leyes fiscales.

La obligación de permitir o tolerar se refiere en específico a las visitas domiciliarias, y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Además de éstas obligaciones en general existe la obligación de:

- a) Inscribirse en los padrones fiscales
- b) Determinar que se ha causado un impuesto
- c) Cuantificar el mismo
- d) Enterarlo y pagarlo, y
- e) Elaborar acciones de control, para que se pueda revisar por parte de las autoridades hacendarias el efectivo cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales.

Todas las anteriores obligaciones se encuentran, de manera general contempladas en el Código Fiscal de la Federación y de forma específica en cada una de las leyes fiscales de que se trate.

En lo que se refiere al Código Fiscal de la Federación en su Título I relativo a Disposiciones Generales menciona lo siguiente:

**Art.1 Sujetos Obligados a Contribuir para Los Gastos Públicos.:**

“ Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuestos por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.”

**Art.2. Tipos de Contribuciones:**

“Las Contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Concepto de Impuestos:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones I, II y IV de éste artículo.

Aportaciones de Seguridad Social:

II. Aportaciones de Seguridad social son las contribuciones que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de Mejoras.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Derechos.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos

las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."<sup>6</sup>

El Título II del Código Fiscal de la Federación en su capítulo único, menciona específicamente las obligaciones de los contribuyentes, dentro de las cuales destacan las siguientes:

#### **Art.20. Pago de Contribuciones en Moneda Nacional.**

“ Las contribuciones y sus accesorios se causarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez días del mes siguiente al que corresponda.”

Art.27. Registro Federal de Contribuyentes.

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

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y presentar los avisos que señale el reglamento de este Código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyente de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea,

---

<sup>6</sup> Código Fiscal de la Federación, Ed. Isef, México, 2000.

la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.”

#### Art.28. Reglas Sobre Libros y Registros Contables.

“Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, esta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de éste Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de éste artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales”.

#### Art. 29. Comprobantes.

“Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de éste Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la

información relativa a sus clientes a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general”.

#### Art.30 Lugar para Conservar la Contabilidad.

“Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del Art.,28 de éste Código a disposición de las autoridades fiscales.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de éste artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante el plazo en el que de conformidad con el artículo 67 de este Código se extingan las facultades de las autoridades fiscales, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de contabilidad y documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el

plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin”.

#### Art.31. Solicitudes, Declaraciones, Avisos, etc.

“Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Los contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas de declaración a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar las declaraciones correspondientes a través de medios electrónicos, en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina

autorizada que reciba el pago, debiendo cumplir con los requisitos que dicha Secretaría señale mediante reglas de carácter general.”<sup>7</sup>

Dentro de nuestro sistema impositivo el no cumplir con las obligaciones fiscales constituye un ataque grave a un valor fundamental de la sociedad actual, por ello toda administración tributaria tiene el deber de actuar con energía suficiente para lograr la consolidación de una ‘conciencia fiscal colectiva’ que permita que los contribuyentes se den cuenta de la importancia de aportar sus contribuciones al Erario Público a tiempo.

Se sabe que muchas sociedades carecen de una conciencia social para el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales; que la opinión pública en muchas ocasiones muestra indulgencia ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales; que la mayoría de las personas no se da cuenta que al evadir al fisco esta causando un daño que lesiona no al Estado sino a todos los ciudadanos. Es un hecho que la evasión fiscal se ha convertido en una práctica automatizada.

---

<sup>7</sup> Código Fiscal de la Federación, Ed. Isef, México, 2000.

## **1.4 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

El fisco federal tiene amplias facultades para cerciorarse que los contribuyentes hayan cumplido con la autodeterminación y el pago de su respectivas contribuciones, con estricto apego a la ley.

El sistema de autodeterminación de los impuestos que se menciona, consiste en otorgarle al contribuyente la facultad de determinar él mismo por su cuenta, el monto de los impuestos que adeuda, después de haberse expedido las leyes aplicables a los casos concretos de que se trate.

Este sistema está basado en la buena fe del contribuyente. Pues el fisco no exige, previa recepción de una declaración y pago de cierto impuesto, cerciorarse de la veracidad de la forma como se calculo éste. Reservándose el fisco, su derecho a revisión. La cual no se hace en forma rutinaria, sino aisladamente, lo que se conoce con el nombre de auditoría fiscal.

Esta ventaja que se otorga al contribuyente, se revierte en su contra, cuando el Estado lo acusa de haber abusado de la confianza que le tuvo, al permitirle que él mismo autodeterminara los impuestos que adeudaba.

Cuando se llega a dar el caso anterior el fisco tiene ciertas facultades que le permiten actuar según sea el caso. Estas facultades se encuentran establecidas en el Título III del Código Fiscal de la Federación, relativo a las facultades de las autoridades fiscales entre los que destacan y competen a la materia los siguientes:

Art.40. Empleo de medios de apremio.

"Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- II. Imponer la multa que corresponda en lo términos de este Código.
- III. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.

#### Art.41 Omisión de Presentación de Documentos.

"Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios actos siguientes:

I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

## II. Embargo Precautorio.

Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de éste artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

## III. Imponer Multas.

Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará mas de tres requerimientos por una misma omisión.

En el caso de la fracción III y agotados los actos señalados en la misma, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legitimo de autoridad competente.

Art.41-A. Solicitud de Información Adicional a la Asentada en las Declaraciones.

"Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando únicamente soliciten los datos, informes y

documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento

#### Art.42 Facultades de Comprobación de las Autoridades Fiscales.

"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. estarán facultades para

##### I. Rectificar Errores en Declaraciones.

Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

##### II. Requerir la Contabilidad Para su Revisión.

Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

### III Practicar Visitas

Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad bienes y mercancías.

### IV. Revisar Dictámenes de Contadores Públicos.

Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

### V. Verificar Comprobantes, RFC, Marbetes, o Precintos.

Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el Art.49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

#### VI. Practicar Avalúo o Verificación Física.

Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

#### VII. Recabar datos de Empleado Públicos Y Fedatarios.

Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

#### VIII. Allegar Pruebas Para Formular Denuncia, Querrela o Declaratoria.

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."<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Código Fiscal de la Federación, Ed. Isef, México, 2000.

***CAPITULO 2.***

***LOS DELITOS FISCALES***

## 2.1 DELITOS

### 2.1.1 CONCEPTO

El Código Penal Federal, define lo que es un delito en su artículo 7:

" Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales "

Esta definición es muy escueta, por lo que se recurre a la Doctrina y se encuentra que delito es una "una conducta, típica, antijurídica y punible".

Un delito antes que nada es una conducta, y como ésta solo puede ser desarrollada por un ser humano, solo éstos pueden delinquir. Ni las plantas, ni los animales, ni las máquinas, ni las sociedades civiles o mercantiles, pueden delinquir. Estos entes desarrollan un comportamiento determinado, pero nunca una conducta, por este motivo éstos no pueden cometer un delito.

La principal característica de la conducta ilícita es la motivación, es decir, descubrir las verdaderas razones que rigen los comportamientos de las personas. Lo que al Derecho penal tributario le importa es la conducta motivada. El resultado de ese comportamiento es simple, un perjuicio económico en detrimento del Estado, y por ende en beneficio del particular.

Para que exista delito, la conducta, debe ser típica; es decir estar apegada en forma concreta, precisa y exacta, a la señalada por el legislador en un precepto jurídico penal.

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

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

Para la existencia de un delito, además, la conducta, típica, debe ser antijurídica; lo que significa que ésta no debe tener ninguna justificación legal. es decir ningún argumento válido que le quite lo delictivo.

Antijuridicidad es "lo contrario a Derecho, característica del delito, por lo cual se califica la acción cuando contradice a la norma penal. Este juicio que expresa el carácter injusto de la conducta recae sobre su acción como tal, especialmente sobre su parte integrante de más importancia, sobre la exteriorización de la voluntad del agente"<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Los Delitos Fiscales en México, Op.Cit., pp.45

Para que exista delito, además, la conducta, típica y antijurídica debe ser culpable; lo que significa que ésta debe ser realizada en forma voluntaria y consciente por el autor de la misma, ya sea que el resultado haya sido deseado o no.

Culpabilidad, es el elemento subjetivo del Derecho que comprende el juicio de reprobación por la ejecución de un hecho contrario a lo mandado por la ley. Punto de vista normativo, es la reprochabilidad de un injusto a un autor. La que solo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición interna contraria a la norma violada, disposición que es fundamento de la culpabilidad.

En términos generales, la medida de la culpa es la medida de la pena; esto es así, en los términos de la ley misma, que inicia el proceso de individualización según las formas de culpabilidad; luego, el juzgador ejercerá su arbitrio para avanzar en ese proceso hasta decidir la sanción en el caso concreto.

Además de la conducta, típica, antijurídica y culpable para que exista delito, debe ser punible; lo que significa que ésta debe tener una sanción establecida en una ley penal. De no ser así, no se estará en presencia de un delito; sino cuando mucho, ante una falta administrativa.

## 2.1.2 CLASIFICACION

Una vez que se tiene una definición precisa de lo que es un delito es conveniente conocer alguna clasificación, aunque no definitiva, de los delitos. Esta clasificación es de acuerdo al Lic. Arturo Millán González, que menciona lo siguiente:

- Delitos del Fuero Común. Son los delitos aprobados por el Poder Legislativo, de cualquiera de las entidades federativas, incluyendo al Distrito Federal, y promulgados por el Gobernador de dicha entidad. Estos delitos atacan en contra de la seguridad, estabilidad, economía y patrimonio de la nación.

- Delitos del Fuero Federal. Son los aprobados por el Congreso de la Unión, y promulgados por el Presidente de la República.

- Delitos Dolosos. Son los cometidos con la intención o deseo, manifiesto u oculto, de causar un daño, obteniendo en ocasiones con esto un beneficio patrimonial.

El primer párrafo del artículo 9 del Código Penal Federal define lo que es dolo:

Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por ley.

Es decir, incurre en la comisión de un delito doloso, quien conoce, quiere y/o busca, el resultado jurídico y material de la conducta delictiva.

- Delitos Culposos. Son los cometidos por negligencia, distracción, impericia o descuido. En estos delitos, su autor nunca tuvo la intención de causar un daño, ni tampoco el deseo de obtener un beneficio personal.

El segundo párrafo del artículo 9, define este tipo de delitos de la siguiente forma:

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.

Incurre en la comisión de un delito culposo, quien actúa sin el cuidado necesario, para evitar que se produzca el resultado jurídico y material de la conducta delictiva.

- Delitos de Resultado. Son aquellos cuya conducta, de acción o de omisión, se traduce en una modificación objetiva e inmediata del mundo exterior. Los delitos de resultado siempre causan un daño físico.

- Delitos de Conducta. Son aquellos cuya acción u omisión no causan un daño objetivo e inmediato; sino que representan simplemente un peligro o amenaza de que cierto daño se materialice.

- Delitos de Comisión. Son aquellos cuya conducta delictiva se refieren a un hacer o a un actuar positivo. En los delitos de comisión, el autor de los mismos, exterioriza su voluntad realizando actos que transforman el mundo exterior; transformación que normalmente se refiere a un daño causado a un tercero.

Delitos de Omisión. Son aquellos cuya conducta delictiva se refiere a un no hacer o a un no dar algo, que el autor de dicha conducta tenía obligación legal de cumplir.

Los delitos de omisión se refieren a conductas negativas; y los actos negativos resultan muy difícil de probar. Por lo que el Ministerio Público, que en materia penal es la parte acusadora, deberá tener la suficiente inteligencia y creatividad para probar la existencia de los delitos de omisión.

- Delitos Instantáneos. Son aquellos cuya consumación se realiza en unos cuantos segundos. Estos delitos normalmente son de resultado, y la mayoría de las veces el daño que causan es irreparable.

- Delitos Permanentes. Son aquellos cuya consumación dura indefinidamente en el tiempo, pudiendo ser este lapso, de minutos, horas, días, semanas, meses o incluso años.

Los delitos de comisión pueden ser instantáneos o permanentes, mientras que los delitos de omisión simple nunca son instantáneos sino permanentes.

- Delitos Patrimoniales. Son aquellos cuyo resultado puede ser evaluado fácilmente en términos económicos, es decir en dinero.

En los delitos patrimoniales, el bien jurídicamente tutelado es precisamente la masa de bienes (tangibles e intangibles) de un tercero, pudiendo éste ser una persona física o una persona moral, e incluso el propio Estado.

Los delitos patrimoniales siempre son delitos de resultado, siendo éste el daño económicamente causado. Consiguientemente en los delitos patrimoniales siempre hay un daño que reparar.

- Delitos Especiales. Son aquellos contenidos fuera del Código Penal de la entidad federativa de que se trate, o en su caso del Código Penal Federal.

No por el simple hecho, de no encontrarse una conducta tipificada, dentro los Códigos Penales de las entidades federativas o dentro del Código Penal Federal, deja de ser delito; pues bien puede tratarse de una conducta delictiva, tipificada en

una ley administrativa. Esto se encuentra previsto en el artículo 6, del Código Penal Federal, que dice:

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

Es decir, los delitos especiales se rigen por la ley administrativa que los contenga, debiendo aplicarse en forma supletoria las disposiciones establecidas en el Código Penal Federal.

- Delitos Graves. Son aquellos que afectan de manera importante valores fundamentales de la sociedad. La calificación de gravedad de un delito, no se lo da, ni el Ministerio Público, ni el juez penal, sino el legislador. Estos delitos tienen la particularidad, que por ser considerados graves, el acusado de los mismos no tiene derecho al beneficio de la libertad provisional bajo caución; es decir el procesado tiene que permanecer en prisión preventiva, mientras se resuelve sobre su inocencia o culpabilidad en la sentencia que se dicte.

Son delitos graves los descritos en el artículo 194, del Código Federal de Procedimientos Penales; que, entre otros, están son los siguientes:

I. Del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal:

1. Homicidio por culpa grave, previsto en el artículo 60, párrafo tercero;
2. Traición a la patria, previstos en los artículos 123, 124, 125 y 126;
3. Falsificación y utilización indebida de documentos relativos al crédito, previsto en el artículo 240- bis, salvo la fracción III;
4. Extorsión, previsto en el artículo 390
5. Secuestro, previsto en el artículo 366, salvo el antepenúltimo párrafo.
6. Violación, previsto en los artículos 265, 266 y 266-bis. . etc.

II. De la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, el previsto en el artículo 2.

III. De la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos, los delitos siguientes:

1. Portación de armas de uso exclusivo del Ejército, Armada o Fuerza Aérea, en el caso previsto en el artículo 83, fracción III;
2. Los previstos en el artículo 83-bis, salvo el caso del inciso i) del artículo 11;
3. Introducción clandestina de armas de fuego que no están reservadas al uso exclusivo del Ejército, Armada o Fuerza Aérea, previsto en el artículo 84-bis, párrafo primero, etc.

IV. De la Ley Federal para prevenir y Sancionar la Tortura, el delito de tortura, previsto en los artículos 3 y 5.

V. De la Ley General de Población, el delito de tráfico de indocumentados, previsto en el Art. 138.

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

1. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II ó III, segundo párrafo del artículo 104 y
2. Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II ó III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.”

Cabe mencionar, que es importante señalar quien, en determinado momento es responsable de la comisión de un delito. El artículo 13 del Código Penal Federal menciona:

“ Son responsables del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización.
- II. Los que lo realicen por sí,
- III. Los que lo realicen conjuntamente,
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro
- V. Los que determinen intencionalmente a otro a cometerlo.
- VI. Los que intencionalmente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión.
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución, auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito.
- VIII. Los que intervengan con otros en su comisión, aunque no conste quien de ellos produjo el resultado.

## 2.2 DELITOS FISCALES.

Los delitos fiscales son conductas antisociales, que no se encuentran contenidas en el Código Penal Federal, sino en el Código Fiscal de la Federación, concretamente en su título, IV denominado "De las Infracciones y Delitos Fiscales".

Una forma muy general de clasificar los principales delitos de naturaleza fiscal es la siguiente:

Delito de Contrabando.

Delito de Defraudación Fiscal

-Delitos innominados, cuyas conductas son, erróneamente, consideradas como asimilables o equiparables al delito de Defraudación Fiscal. A estas conductas ilícitas, se les acostumbra llamar Defraudación Fiscal equiparable.

- Delitos menores, normalmente de conducta, también innominados, relacionadas directa o indirectamente, con los delitos fiscales de resultado, de no pago de contribuciones.

En materia tributaria, la calificación de los delitos nacerá de un acto administrativo, como lo es el principio 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 del contribuyente.

De ese primer acto administrativo, como puede ser una visita domiciliaria o una revisión de escritorio, o peor aún para el contribuyente incumplido, que la autoridad fiscal realice compulsas con los proveedores del contribuyente, nacerán determinadas discrepancias que pueden ser constitutivas de un delito tributario.

En este tipos de delito no existirá flagrancia, 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 sea presentado el presunto responsable de la comisión de dicho delito.

En caso de contrabando puede existir flagrancia, " cuando el autor del delito es sorprendido en el acto de cometerlo. No es pues una condición intrínseca del delito, sino una característica externa resultante de una relación circunstancial del delincuente con su hecho. Su presencia en el lugar del hecho y en el instante de su comisión es lo que hace la flagrancia."<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Los Delitos Fiscales en México, Op.Cit., pp.60

## **2.3 ASPECTOS PRINCIPALES CONTENIDOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CON MOTIVO DE LOS DELITOS FISCALES.**

El Código Fiscal de la Federación en su Título IV. Capítulo II. "De los delitos Fiscales" señala:

Art.92 Procedimiento Penal.

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

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

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

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

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

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público,

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

En los delitos fiscales que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación solo sufrirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en éste 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 adecuadas, 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 éste párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

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

Art.93. Obligación de las Autoridades Fiscales de Denunciar Posibles Delitos Fiscales.

"Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado."

Art.94 Autoridad que impone sanción pecuniaria.

"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".

Art.95. Responsables de los delitos Fiscales.

"Son responsables de los delitos fiscales, quienes,

- I. Concierten la realización del delito
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión

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

Art.96. Encubrimiento en los delitos fiscales.

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

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

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

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

Art.97. Pena para empleados o funcionarios Públicos que Cometan Delitos Fiscales.

“Si un funcionario público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión”,

Art.98 Tentativa de Delito Fiscal.

La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

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

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

#### Art.99. Delito Continuado.

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

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

#### Art.100 Prescripción de la Acción Penal.

"La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dichas Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a

partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código penal aplicable en materia federal”.

Art.102. Delito de Contrabando.

“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 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 la autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará 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 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”.

Art.103. Presunción y Sanción del Delito de Contrabando.

“Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas que el contrabando, cuando:

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

II. Se encuentren vehículos extranjero 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 tráfico de cabotaje.

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

Art.104. Pena por Contrabando.

"El delito de Contrabando se sancionará con pena de prisión:

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

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

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

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

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando

o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII de éste Código.

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

#### Art.107 Contrabando Calificado.

“El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

- I. Con violencia física o moral en las personas.
- II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.
- III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.
- IV. Usando documentos falsos.

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

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

Art.108. Delito de Defraudación Fiscal.

“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.

Delito calificado.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de éste 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 esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o a asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Quando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.”

En el capítulo siguiente explicaré mas a fondo lo relativo a la defraudación fiscal, los delitos equiparables a defraudación y el proceso penal por lo que en éste capítulo solo menciono, a grandes rasgos lo que el CFF, establece.

Las infracciones fiscales constituyen lisa y llanamente una especie de infracciones al ordenamiento jurídico, cuya naturaleza es sustancialmente idéntica a las infracciones sancionadas por el Código Penal y por las Leyes penales especiales, esto hace patente que las infracciones fiscales tengan un indiscutible carácter penal. De ahí se deduce que estén reguladas en lo no previsto, en sus disposiciones especiales, de acuerdo con los Principios Generales del Derecho Penal respecto de esa aplicación subsidiaria.

En materia tributaria 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 CFF 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 en la práctica, cuestión de dudosa constitucionalidad.

***CAPITULO 3.***

***LA DEFRAUDACIÓN FISCAL***

## **3.1 EL FRAUDE**

### **3.1.1 CONCEPTO**

El Artículo 386, del Código Penal Federal, establece que:

“Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido.

El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres días a seis meses y multa de tres a diez veces el salario, cuando el valor de lo defraudado no exceda de ésta última cantidad;
- II. Con prisión de seis meses a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de diez pero no de quinientas veces el salario.
- III. Con prisión de tres a doce años y multas hasta ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario.

El fraude es un delito doloso, de tipo patrimonial.

El fraude no puede ser cometido por negligencia, descuido o impericia. El fraude solo llega a existir, cuando se prueba fehacientemente que existió en su autor una conducta de dolo, es decir de deseo de engañar. En ausencia del

dolo,, se estará en presencia de cualquier conducta, menos la que pueda tipificarse como fraude.

En el fraude siempre deben existir dos casos: el de una persona que experimentó una disminución de su patrimonio, y el de la otra que en igual medida se enriqueció patrimonialmente.

Por pertenecer el fraude al grupo de delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo y el abuso de confianza. Las diferencias existentes entre tales figuras delictuosas son: En el robo la acción consumativa existe en el apoderamiento *sin* consentimiento del dueño o bien contra su consentimiento según sea simple o con violencia lo cual implica un movimiento corporal de aprehensión de la cosa; en el abuso se requiere disposición de aquello que ya previamente tiene; dentro del ámbito de su poder material, el agente del delito y por último el fraude supone la recepción de la cosa por "entrega voluntaria que hace la víctima como consecuencia del estado de error en que se encuentra, bien motivada por la engañosa actividad desplegada por el delincuente o por una situación anterior que es aprovechada por éste.

El fraude es un engaño intencionalmente causado, con objeto de apropiarse el bien de otro: todos los artificios, todas las maniobras, todos los procedimientos de cualquier naturaleza que sean propios para llegar a ese resultado, entran en la noción general de fraude, se puede considerar que un engaño es punible cuando

daña gravemente el patrimonio de la víctima, entendiendo por gravemente a una alta proporción sobre sus recursos.

## **3.2 LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

### **3.2.1 CONCEPTO.**

La defraudación fiscal es un delito con las siguientes características: federal; especial; patrimonial; doloso; de resultado; instantáneo; de querrela necesaria; y puede ser considerado, o no, como delito grave.

Este delito es federal, porque se encuentra contenido en una ley federal. Es especial, porque no se encuentra contenido con el Código Penal Federal, sino en una ley administrativa, que es el Código Fiscal de la Federación. Es patrimonial, porque su comisión disminuye los recursos financieros del Estado, en beneficio ilícito, del patrimonio del autor del delito. Es doloso, porque se requiere la existencia, ya sea de engaños, o bien del aprovechamiento de errores provenientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; sin cuya presencia de alguno de estos dos elementos, este delito no existe; aunque el contribuyente haya omitido el pago de contribuciones. Es de resultado, porque su consumación trae consigo un daño material objetivo, es decir un daño financiero a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es instantáneo, porque se consuma hasta el momento en que el contribuyente presenta su declaración fiscal, a la oficina autorizada para recibirla y sellarla, y n antes. Es de querrela necesaria, porque la Procuraduría General de la República, no puede iniciar ninguna averiguación previa, por este delito, sin que exista petición expresa para ello, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Puede ser

considerado, en algunos casos como un delito grave, según disposición expresa del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

La diferencia entre los conceptos de fraude y delito de fraude consiste en que el primero es más general y se refiere no solamente a los casos de perjuicio patrimonial sino a los de cualquier clase de perjuicio, y el segundo únicamente en aquellos casos en que alguien resulta gravemente perjudicado en sus intereses.

Aunque pudiera llevarse a cabo un fraude para modificar el estado civil de una persona por ejemplo, el derecho penal podría no aceptarlo, en ese sentido sino solamente en el patrimonial.

considerado, en algunos casos como un delito grave, según disposición expresa del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

La diferencia entre los conceptos de fraude y delito de fraude consiste en que el primero es más general y se refiere no solamente a los casos de perjuicio patrimonial sino a los de cualquier clase de perjuicio, y el segundo únicamente en aquellos casos en que alguien resulta gravemente perjudicado en sus intereses.

Aunque pudiera llevarse a cabo un fraude para modificar el estado civil de una persona por ejemplo, el derecho penal podría no aceptarlo, en ese sentido sino solamente en el patrimonial.

### 3.2.2 TIPIFICACION

Tipo es la creación legislativa, la descripción que hace el estado de una conducta en los preceptos fiscales-penales.

Tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye el incumplimiento de una obligación fiscal.

Para que exista delito fiscal, se requiere de una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, sea típica, antijurídica, y culpable.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito fiscal cuya ausencia impide su configuración, es por ello que ninguna conducta será delito fiscal, aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no esta prevista en la ley fiscal como típica.

Por lo tanto la tipificación dentro del delito fiscal resulta imprescindible para dar tanto al delito como a la sanción, la certeza necesaria para su correcta aplicación.

En el fraude fiscal será típica la conducta consistente en el engaño o aprovechamiento de error para omitir el pago, total o parcial, de los impuestos. El elemento subjetivo se encuentra expresado en los verbos "engañar" y

“aprovechar el error” , y por consiguiente, al hacer referencia al concepto “impuesto” estamos en presencia de un elemento normativo que implica una valoración jurídica en virtud de que es una apreciación netamente de derecho.

En el delito de defraudación fiscal el sujeto activo es el que engaña o que, aprovechándose del error, omite total o parcialmente el pago de un impuesto; es por ello que se exige en el sujeto activo una determinada calidad, aun cuando no se haga mención de ello en el tipo, pero deriva como consecuencia lógica de la interpretación. El sujeto activo debe ser sujeto de un crédito fiscal. El sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado, por lo que si el titular del derecho es el Estado, éste debe ser el sujeto pasivo.

### 3.2.3 ELEMENTOS

La figura delictiva de la defraudación fiscal, está integrada por los siguientes elementos:

- Uso de engaños u aprovechamiento de errores
- Omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- Un nexo de causalidad, que en una forma directa e inmediata a los dos elementos antes citados.

Sin la concurrencia de alguno de estos elementos, en ningún momento podrá afirmarse la existencia de una defraudación fiscal.

La primera forma de la realización de la conducta típica del delito de defraudación fiscal consiste en defraudar, prevé un comportamiento que necesariamente para ser típico se debe realizar por medio del uso del engaño; esto es, hacer caer al sujeto pasivo en una situación falsa a la que se representa. Si bien es cierto que la conducta alude a la omisión del pago total o parcial de una contribución, dicho omitir debe consistir en engañar al sujeto pasivo haciéndole creer que la omisión de pago de la contribución es lícita. Se trata en una auténtica conducta de acción, consistente en engañar. Del engaño, como elemento objetivo típico de la defraudación fiscal, se desprenden las siguientes características:

<sup>1</sup> Debe recaer en la Hacienda Pública como ente abstracto,

2 El engaño se equipara al engaño previsto en el delito de fraude.

3 Solamente está referido a la omisión de pagar total o parcialmente las contribuciones. Por tanto, es necesario para que haya defraudación que haya nacido la obligación tributaria.

Pueden existir distintas modalidades del engaño en el delito de defraudación fiscal, por ejemplo la falsificación de documentos, la cual puede ser el medio comisivo para cometer el fraude fiscal. Se ha sostenido que el propósito de defraudar a Hacienda elimina la falsedad documental como la conducta a sancionar, aunque el engaño se haya producido precisamente en el documento falso. El hecho central enjuiciado es el de haber faltado a la verdad en la narración de los hechos, lo cual consiste en ocultar dolosamente valores para reducir el impuesto.

En cuanto a la presunción del ánimo de defraudar, se cuestiona si en el fraude fiscal se deba presumir o no el engaño.

La determinación del engaño no es fácil de probar, pues en principio siempre se podría presumir que en toda conducta omisiva del pago tributario existe algún engaño, es decir, en principio es posible deducir que todo no pago del impuesto significa para las autoridades que se hace con el fin de inducir al fisco a que no tenga conocimiento de que se está obligado a pagar.

El punto de vista del Derecho Penal, es distinto al de el Derecho Fiscal pues Hacienda siempre apreciará que existe una actitud engañosa cuando no se paga

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

oportunamente; en cambio, el juez penal deberá fundamentar y motivar sus razonamientos que justifiquen tanto la decisión de iniciar un procedimiento penal, como la imposición de la pena, y estos razonamientos y motivos lo deben llevar, cuando exista la comisión del tipo penal, a la convicción de que el sujeto obligado al pago del impuesto omitió el pago porque pretendía eludir sus obligaciones tributarias y por ello indujo al Fisco al convencimiento de que no tenía obligación de pagar.

Se considera que solo las conductas típicas de las cuales se haya probado enteramente su comisión deberán ser las perseguidas y sancionadas penalmente por el juez penal, quien deberá estar convencido a su vez de que la conducta tenía el carácter de engañosa con la finalidad de causar un perjuicio o de obtener un beneficio; es decir, si bien no puede probarse el dolo fácticamente, porque éste es imposible de probar, si se podrá deducir de acuerdo con una valoración motivada que se haga sobre las pruebas, razonamiento que conduzca a que efectivamente el contribuyente sabía que estaba obligado al pago y que, sin embargo, y a pesar del conocimiento de dicha obligación, optó por no cumplir sus obligaciones esperando que Hacienda no se enterara que tenía una deuda con ella.

El tipo de defraudación fiscal establece para su configuración entre uno de sus elementos típicos el siguiente: quien tenga obligación de pago lo omita.

En todo análisis de los elementos constitutivos de la defraudación fiscal, corresponderá al juez determinar si existió o no la obligación de pago, y si se

infringió dolosamente dicha obligación, como uno de los elementos típicos a que obliga acreditar el Art.19 Constitucional, si se infringieron las disposiciones fiscales, si se obró con la intención de defraudar al Fisco Federal.

En cuanto al aprovechamiento del error, cabe señalar que se trata de una modalidad de conducta que constituye una omisión, la cual desde el punto de vista de la exigencia de la defraudación fiscal se puede presentar en distintos supuestos o modalidades. Estos supuestos se dan principalmente en aquellos casos en que se obtiene de Hacienda la devolución de una contribución pagada en exceso, como sucede en el caso del pago del IVA o del cualquier impuesto devuelto equivocadamente por Hacienda, y el sujeto no hace nada para sacarla del error en que se encuentra ésta, obteniendo así un beneficio o lucro indebido, o causando un perjuicio al Fisco Federal.

Los comportamientos que se consideran típicos pueden recaer sobre distintos objetos. Esta distinción será sumamente importante para entender el sustrato del comportamiento que se considera típico de los delitos, previstos en el CFF. Según tales delitos, los objetos sobre los cuales puede recaer la acción son:

- a) Las contribuciones que se deben declarar;
- b) Los diferentes bienes muebles o inmuebles adquiridos,
- c) Documentos
- d) El contenido de los documentos

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

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

Cuando se entera espontáneamente el pago omitido, ésta circunstancia hace que no quede consumado el tipo penal, en virtud de considerarse que hubo arrepentimiento por parte del contribuyente moroso. Esta fundamentación se hace de acuerdo con las reglas que sirven para el desistimiento de la tentativa, la cual no es punible siempre y cuando se den las condiciones previstas en el Art. 108 del CFF, pues al dar la posibilidad de enterar espontáneamente las contribuciones al Fisco antes de que se descubra la omisión, da a lugar a que se considere que no se haya consumado el tipo legal.

Distinto es el caso de quien está consciente que ha omitido el pago parcial o total de las contribuciones y espera no ser descubierto por Hacienda, pues entonces aun cuando pague las contribuciones omitidas con posterioridad a la fecha del inicio del procedimiento de la investigación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no se considerará como pago espontáneo y, por tanto, será merecedor de esta circunstancia excluyente de responsabilidad penal.

Para la consumación del tipo de defraudación fiscal debe existir una relación jurídica obligacional de carácter tributario que debe ser preexistente a la comisión del delito. De ésta relación jurídico-tributaria se derivan los sujetos del delito: a) el deudor de hacienda, quien será el sujeto activo del delito; y b) el acreedor, quien es el Estado, representado por Hacienda, que constituye el sujeto pasivo del delito.

Las personas pueden estar obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias con base en dos situaciones jurídicas diferentes; como contribuyente y como responsables solidarios.

Los sujetos pasivos del tributo en sentido estricto ( Contribuyentes y solidarios ) cuando sea personas físicas serán los sujetos activos de la defraudación. Se debe distinguir, sin embargo, los diversos supuestos que se dan para cada una de las categorías de los sujetos activos del delito de defraudación.

### 3.2.4 EI DOLO

El tipo de defraudación fiscal exige el elemento subjetivo del dolo. Aunque no lo dice expresamente el CFF, la doctrina penal y la jurisprudencia han entendido que este tipo no se puede cometer en forma culposa sino necesariamente solo admite la modalidad dolosa, ya que de acuerdo con la dogmática penal el término de defraudación no puede interpretarse como constitutivo de un ilícito penal imprudencial pues el ánimo de lucro, que se da como elemento subjetivo del fraude, aparece en el delito fiscal con la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

El dolo es una forma de la culpabilidad y, por tanto, este elemento subjetivo se debe valorar con base en la responsabilidad penal o presunta responsabilidad penal.

El dolo en la defraudación fiscal no necesariamente debe ser un dolo directo sino cabe también el dolo eventual; de ahí que algún sector de la doctrina señale que debe prescindir de la exigencia de que el sujeto actúe con el propósito de evadir los impuestos, pues la actuación de propósito implica la existencia del dolo directo, con exclusión del dolo eventual.

En el fraude genérico no existen relaciones previamente marcadas por la ley; en cambio, en el delito de defraudación fiscal, el marco de las relaciones entre la Administración y el Contribuyente se encuentra perfectamente fijado por la ley y es

dentro de ese marco de relaciones donde debe apreciarse la posible existencia de una conducta dolosa dirigida a producir un perjuicio al Fisco.. El Art.108 señala que solo puede cometerse el tipo de defraudación fiscal si media dolo en el sujeto que omite el pago de alguna contribución. El dolo a que hace mención el citado artículo, es un elemento del tipo legal, que para su concurrencia no se debe admitir como probado con meras presunciones sino que para admitirlo como probado se debe deducir, para decidir si se ha cometido o no.

### 3.3 LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE.

La ley establece en su Título IV Capítulo II, artículo 109, los delitos que se sancionan con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, por lo que se conocen como delitos equiparables a la defraudación y son los siguientes:

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

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

Al igual que el fraude tiene similitud con el delito de defraudación fiscal, existen otros delitos como la evasión fiscal y la elusión fiscal, que por la semejanza que existe con este delito se contemplan dentro de este punto.

### **3.3.1 Evasión Fiscal.**

La evasión fiscal tipificada como delito se entiende principalmente como una figura fraudulenta, que implica burlar, eludir o dejar sin efectos las disposiciones de la ley, valiéndose de maquinaciones, artificios, simulaciones o comportamientos análogos con los que se hace aparecer como lícito lo que se sabe que no lo es, o bien mediante los mismos comportamientos y actitudes se evita el pago del impuesto con perjuicio de la Hacienda Pública.

Es una conducta de una persona, que consiste en buscar por todos los medios a su alcance, no ser detectada por las autoridades fiscales, e identificada como omisa en el pago de los impuestos que debía haber liquidado. La evasión fiscal puede ser:

- Total
- Parcial.

La primera se da cuando una persona opera la llamada "economía subterránea". Esto es cuando una persona sin siquiera haberse inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, realiza actividades económicas, omitiendo en su totalidad el pago de impuestos.

La evasión parcial se da cuando una persona utiliza estrategias y artificios, para sin pagar la totalidad de sus impuestos, hacerse pasar por un contribuyente cumplido.

La evasión fiscal no se encuentra definida en la legislación mexicana. Sin embargo cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cita a la evasión fiscal, normalmente se refiere al delito de defraudación fiscal.

Atendiendo a su denominación se puede decir que la evasión fiscal no es un delito puesto que no se encuentra contemplada en el Código Fiscal de la Federación, ni en el Código Penal. Pero en ésta materia lo que importa es la conducta realizada, más que el nombre que se da a la misma. Si los elementos del

comportamiento, coinciden con un delito, dicho comportamiento será delictivo, si no es así no habrá delito que perseguir.

### **3.3.2 ELUSION FISCAL**

La Elusión Fiscal es la conducta de una persona, consistente en no elegir, para la consecución de un fin lícito, uno o más actos jurídicos que no le son favorables por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que se desechó, que le es más benéfico a sus intereses patrimoniales, por su menor carga tributaria.

La elusión fiscal, con la anterior definición, carece de toda intención de engañar y carece de todo dolo.

Este tipo de elusión fiscal, solo constituye la expresión y práctica de la libertad de las personas, de escoger los actos jurídicos que la ley permite, por no estar expresamente prohibidos.

La elusión en nuestro sistema está prohibida y sancionada, siempre y cuando dicho comportamiento esté previsto y sancionado en la norma. No se debe, por lo tanto, entender el término elusión en referencia a cualquier comportamiento por el cual se evite el pago del impuesto o se evite la sujeción al mismo. Solo las elusiones que se realicen fuera del marco de la ley, y que tengan la finalidad de impedir que Hacienda sepa que se está sujeto al cumplimiento de obligaciones fiscales, serán consideradas como típicas y sancionadas penalmente.

### **3.4. LA ACCION PENAL**

#### **3.4.1 EL PROCESO PENAL FISCAL.**

El proceso penal fiscal es un conjunto de actos íntimamente relacionados entre sí, cuyo objetivo es dictar una sentencia, absolutoria o condenatoria, respecto a la posible comisión de un delito fiscal. En el proceso penal fiscal las partes son: 1) el Ministerio Público de la Federación, en representación de los intereses de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, actuando como acusador, y 2) un contribuyente, en calidad de acusado, de la probable comisión de un delito fiscal, representado por su abogado defensor. Existe un tercero que interviene, pero ya no como parte, sino como agente resolutor de la contienda: un juez de distrito.

En el proceso penal fiscal la Secretaría de Hacienda y Crédito público, también puede intervenir como coadyuvante del Ministerio Público de la Federación, aportando todo tipo de pruebas, tendientes a esclarecer los hechos que se controvierten.

El proceso penal fiscal, por delito de Defraudación Fiscal o su equiparable, puede iniciarse en cualquier momento, con independencia absoluta del estado en que se encuentre el proceso administrativo de este asunto, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el tribunal Fiscal de la Federación o en alguna dependencia del Poder Judicial Federal.

Es decir, no se requiere agotar las instancias administrativas, ni mucho menos las judiciales; como la visita domiciliaria, el recurso de revocación, la demanda de nulidad, o el juicio de amparo, para que la Secretaría se querelle, ante la Procuraduría general de la República, por la posible comisión del delito de Defraudación Fiscal o su Equiparable. Y de ya haberse iniciado las instancias citadas, no es necesario la conclusión de las mismas, para que pueda dar inicio el proceso penal fiscal correspondiente.

### **3.4.2 LA AVERIGUACIÓN PREVIA.**

La SHCP, tiene la facultad de solicitar que sean castigados penalmente, los contribuyentes que hayan incumplido delictivamente sus obligaciones fiscales. Esto lo hace mediante la emisión de una querrela, ante la Procuraduría General de la República (PGR), a fin de que ésta intervenga, abriendo una averiguación previa por la posible comisión de actos delictuosos. Lo anterior lo hace con fundamento en el artículo 92, del CFF.

La SHCP puede querrellarse ante la PGR, por la supuesta comisión del delito de Defraudación Fiscal o su equiparable, en el momento que lo considere conveniente y oportuno. Es decir el fisco federal puede querrellarse, antes, durante o después de la realización de una auditoria fiscal al contribuyente; pues no solo, nada se lo impide, sino que así expresamente se encuentra señalado por el legislador., en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En lo referente a la Procuraduría General de la República, ésta acostumbra llevar a cabo la averiguación previa, por el delito de Delito de Defraudación Fiscal o su equiparable, es muy discretamente, con el fin de que el contribuyente no se entere de ello. Por este motivo no acostumbra citar a éste, para que emita su declaración ministerial. Pues de hacerlo, el contribuyente podría entorpecer la impartición de la justicia penal, iniciada con la averiguación previa, ocultándose, o ausentándose del país.

Lo que la PGR se concreta a llevar a cabo, es un peritaje contable sobre la existencia, o no, del delito de Defraudación Fiscal o se Equiparable, con base en el material probatorio recibido de la SHCP, sobre la supuesta comisión de este delito. Pero en caso de que los peritos contables, no consideren suficientes elementos, para acreditar la existencia del "cuerpo del delito", el caso será consignado a un juez penal.

Como una medida precautoria a este delito existe el arraigo domiciliario en la averiguación previa, el cual es solicitándolo al juez penal dicte esta medida, mientras el MP concluye la integración de la averiguación previa.

La PGR, puede llevar a cabo una averiguación previa con detenido, hasta por un plazo de 48 horas, cuando se trate de una modalidad calificada por la ley como delito grave. En este caso, el presunto responsable por la omisión de este delito, permanece detenido en los separos de la PGR.

### **3.4.3 LA ORDEN DE APREHENSION Y LA ORDEN DE DETENCIÓN.**

Los requisitos para librar una orden de aprehensión, según el Art.16 constitucional y 195 del CFPP, que entre otros, son los siguientes:

- Existencia de una querrela de la SHCP, en contra de un determinado contribuyente.
- Datos que acrediten la existencia del "cuerpo del delito" del delito de Defraudación Fiscal o su equiparable.
- Existencia de la probable responsabilidad del contribuyente acusado.

Para comprobar el cuerpo del delito, así como para acreditar la probable responsabilidad del contribuyente acusado, se encuentran citados en el Art.168 del CFPP; sin el cumplimiento de los cuales el juez penal, no puede ni debe conforme a derecho, librar la orden de aprehensión solicitada por el MP.

La orden de aprehensión, no debe confundirse con la orden de detención; pues son dos instituciones completamente diferentes.

La orden de detención, solo puede ser dictada por un juez penal, a petición expresa del MP.

La orden de aprehensión puede ser librada por el propio MP, sin la previa aprobación de un juez penal.

La orden de detención solo puede girarse por el MP, en primer lugar cuando se trate de una modalidad de este delito considerada como grave; y en segundo lugar cuando el indiciado se encuentre a punto de escapar de la acción de la justicia. Fuera de estos dos supuestos, la orden de detención, se considerará como ilegal.

### **3.4.4 EL AUTO DE FORMAL PRISIÓN.**

Los requisitos que deben cumplirse, para dictar un auto de formal prisión, por el delito en estudio, son los señalados en el Art.19 constitucional y 161 del CFPP; que básicamente son los siguientes:

- Rendición de la declaración preparatoria del contribuyente, o que exista constancia de que se negó a declarar.
- Existencia de datos que acreditan los elementos que integran el "cuerpo del delito" del delito de defraudación fiscal o su equiparable, que de en particular se trate.
- Existencia de la probable responsabilidad del contribuyente acusado.
- Inexistencia de algún eximente de responsabilidad, o situación que extinga la responsabilidad penal del contribuyente.

El auto de formal prisión debe dictarse por los hechos consignados, señalados como probablemente delictuosos, por el MP; independientemente del nombre que éste le haya asignado.

Es decir, el juez penal no está obligado a respetar el nombre que el MP, provisionalmente haya designado, a los hechos consignados por él, como presuntamente delictuosos, cuando solicitó la orden de aprehensión respectiva.

Esto significa que el juez penal puede, y debe, ratificar o rectificar el nombre de los delitos fiscales de naturaleza tributaria, dado provisionalmente por el MP en su

pliego de consignación; e incluso el nombre dado por él mismo, a los hechos citados, cuando libró la orden de aprehensión, solicitada por el MP.

### **3.4.5 LA PRISIÓN PREVENTIVA**

La prisión preventiva, es una medida de aseguramiento, tendiente a impedir que el procesado se evada a la acción de la justicia; mientras se lleva a cabo el proceso penal, en el que se dicta sentencia definitiva declarándolo culpable o inocente.

Esta medida de seguridad sigue las mismas reglas generales, de todos los demás delitos existentes en el derecho mexicano. Por lo que esta institución jurídica, no tiene particularidades especiales, que deban acatarse, para el delito de Defraudación fiscal o su equiparable.

La prisión preventiva se ejecuta, por la simple existencia de altas probabilidades, de haberse cometido el delito de Defraudación fiscal o su equiparable; mientras que la prisión punitiva, solo se ejerce cuando existe seguridad absoluta, de que este delito se ha cometido.

Este es el motivo de preocupación de la existencia de la prisión preventiva. Pues aún cuando ni la SHCP, ni la PGR, Estén absolutamente seguras de que un contribuyente, haya incurrido en el delito de Defraudación, pueden promover su encarcelamiento; es decir solicitar la pérdida de su libertad, justificada a la luz de la institución jurídica de la prisión preventiva.

Un contribuyente, finalmente podrá acreditar que no ha incurrido en el delito, por lo que no se le someterá a prisión punitiva alguna; pero mientras tanto, ya habrá sufrido, la mayor parte de las veces, la prisión preventiva como una medida de seguridad.

La libertad provisional bajo caución requiere los requisitos siguientes;

- Caucionar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del acusado, que la ley establece en razón del proceso.
- Que no se trate de una modalidad de Delito considerada como grave.

Los jueces acostumbran, indebidamente exigir para el otorgamiento de la libertad provisional bajo caución,; garantizar el monto estimado de la reparación del delito.

La reparación del daño se trata de las contribuciones omitidas, debidamente actualizadas, adicionadas de sus recargos respectivos; que en algunos casos también se denomina interés fiscal.

La trascendencia jurídica de que el procesado, no disponga de suficientes recursos económicos, para garantizar la reparación del daño, simplemente es que éstas no le sea concedida y en la mayoría de los casos resulta que el monto estimado es tan elevado, que supera los recursos económicos del procesado por lo que éste tiene que permanecer en prisión preventiva, mientras dura el proceso penal, en el que sea declarado culpable o inocente.

El acusado por el delito de defraudación no tendrá derecho al beneficio de la libertad provisional bajo caución cuando haya incurrido en alguna modalidad de este delito, calificado como grave por ley.

### 3.5 EL DELITO DE OMISIÓN DE DECLARACION Y PAGO DE IMPUESTOS

El delito a comentar es federal, especial, de omisión, patrimonial, no necesariamente doloso, de resultado, continuo, de querella necesaria y no considerado como delito grave.

"Es federal, porque se encuentra contenido en una ley federal. Es especial porque no se encuentra contenido en el Código Penal Federal, sino en una ley administrativa que es el Código Fiscal de la Federación. Es de omisión, porque la conducta delictiva consiste en un no hacer. Es patrimonial, porque se comisión disminuye los recursos financieros del Estado, en beneficio ilícito del patrimonio del autor del delito. No es necesariamente doloso, porque la presencia del dolo no es un requisito para su existencia. Es de resultado, porque su consumación trae consigo un daño material objetivo, es decir un daño financiero a la SHCP. Es continuado, porque se consume momento a momento, mientras que el contribuyente no presente su declaración fiscal respectiva. Es de querella necesaria, porque la PGR no puede iniciar ninguna averiguación previa por este delito, sin que exista petición expresa para ello, de la SHCP. No se trata de un delito grave, según disposición expresa del artículo 194 del CFPP. Esto, porque esta conducta en ningún caso podrá considerarse como una Defraudación Fiscal Calificada"<sup>11</sup>.

El delito de omisión de declaración y pago de impuestos, cae dentro de la clasificación o grupo de delitos de defraudación específica. Y aparece citado en la fracción V, del artículo 109 del CFF.

Aunque la disposición legal habla de contribuciones, no puede mas que tratarse de impuestos, y de impuestos autodeterminables. Pues solo éstos se pagan mediante declaración espontánea que hace una persona, mediante cálculos realizados por ella misma, mediante los cuales se auto aplica la ley.

Para que la conducta delictiva de este ilícito tributario se integre, no es imprescindible la existencia de una actitud de engaño. Por lo que el comportamiento descrito, puede deberse a negligencia, descuido u olvido. Y aun así será delictuosa.

La figura delictiva de omisión de declaración y pago de impuestos está integrada por los siguientes elementos:

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

---

<sup>11</sup> Millán González, Arturo, "Defraudación Fiscal 1999", Ed. Isef, pp.179

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

Es decir si no se presenta una declaración, pero no se omite el pago de ninguna contribución, pues la declaración omitida debía haber sido hecha en ceros, entonces no se habrá incurrido en ningún delito.

La estrategia usual para evadir al fisco, sin incurrir en el delito de defraudación fiscal, es la siguiente:

El evasor nunca se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes, nunca presenta ninguna declaración, y nunca paga impuestos.

De esta manera, efectivamente el evasor incurre en uno de los elementos del delito de defraudación fiscal:

- la omisión total del pago de sus impuestos.

Pero dicho evasor no incurría en el otro elemento del delito de defraudación fiscal:

- uso de engaños.

Pues el evasor, al nunca haberse inscrito en el RFC, nunca haber presentado declaraciones fiscales, y nunca haber pagado sus impuestos, no había nunca engañado al fisco federal.

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

Es decir si no se presenta una declaración, pero no se omite el pago de ninguna contribución, pues la declaración omitida debía haber sido hecha en ceros, entonces no se habrá incurrido en ningún delito.

La estrategia usual para evadir al fisco, sin incurrir en el delito de defraudación fiscal, es la siguiente:

El evasor nunca se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes, nunca presenta ninguna declaración, y nunca paga impuestos.

De esta manera, efectivamente el evasor incurre en uno de los elementos del delito de defraudación fiscal:

- la omisión total del pago de sus impuestos.

Pero dicho evasor no incurría en el otro elemento del delito de defraudación fiscal:

- uso de engaños.

Pues el evasor, al nunca haberse inscrito en el RFC, nunca haber presentado declaraciones fiscales, y nunca haber pagado sus impuestos, no había nunca engañado al fisco federal.

Esto es porque la doctrina del derecho mexicano dice que, no se incurre en una actitud engañosa cuando solo se guarda silencio. Y nunca haber declarado al fisco federal los ingresos percibidos, es equivalente a siempre haber guardado silencio ante él. Razonamiento por el que se afirma, que nunca se le llegó a engañar.

Y como cuando no se reúnen todos los elementos de una figura delictiva, no existe delito que perseguir. Al no haber existido engaños de parte del evasor, en la omisión total del pago de sus impuestos, podría configurarse una falta administrativa, pero nunca el delito de defraudación fiscal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se dio cuenta que existen miles de personas que operan dentro de la llamada "economía subterránea". Es decir que perciben ingresos ( y en ocasiones de elevada cuantía ), sin estar dados de alta en el RFC. Y por este motivo no presentan ningún tipo de declaraciones fiscales, ni pagan ningún tipo de impuestos.

Habiendo sido precisamente para este sector de la población, para quien en particular fue creada esta figura delictiva.

### **3.5.1 EL CUERPO DEL DELITO EN LA OMISIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS.**

El cuerpo del delito, cualquiera que sea el ilícito penal de que se trate, está formado por el conjunto de huellas o vestigios externos, que el autor este ilícito haya dejado al cometer el delito.

El cuerpo del delito se tendrá por comprobado, cuando se acredite la existencia de los elementos externos que materializan el tipo de la figura delictiva de que se trate.

Consiguientemente al delito de omisión de declaración y pago de impuestos, el cuerpo del delito se tendrá por acreditado, cuando se demuestre la existencia de:

- Omisión en la presentación de una declaración fiscal, por más de doce meses, contados a partir de la fecha exigible.
- Omisión del pago correspondiente a la declaración no presentada

Sin embargo, los actos de omisión, no dejan huella o vestigios externos. Por lo que la omisión en la presentación de una declaración fiscal, deberá ser probada por medios indirectos. Y una estrategia consistirá en requerir al presunto evasor

para que presente copia de su declaración fiscal y pago hecho. Y de no recibirse ésta en el plazo otorgado, se presumirá que la misma nunca fue presentada.

Esta presunción será la forma como se acredite el cuerpo del delito de este ilícito tributario.

### **3.5.2 PRESUNTOS RESPONSABLES.**

La presunta responsabilidad del inculpado se tendrá por comprobada, cuando de las pruebas existentes se deduzca o infiera la participación de éste en los hechos delictuosos que se investigan.

Consiguientemente en el delito de omisión de declaración y pago de impuestos, la presunta responsabilidad se tendrá por acreditada cuando se tengan pruebas de las que se infiera, deduzca o sospeche, la participación de una o varias personas en la comisión de este delito.

Para la existencia de la presunta responsabilidad solo se requiere de indicios de responsabilidad. Sin ser imprescindible la prueba plena de la misma. Pues esta certeza es materia de la sentencia penal definitiva.

Por lo tanto, serán presuntos responsables todas aquellas personas, de las que el Ministerio Público tenga fundadas sospechas, en base a hechos previamente comprobados, se su participación en este ilícito tributario.

### 3.5.3 CONSUMACION DEL DELITO

Este delito se consuma después de transcurridos doce meses. Plazo que deberá contarse a partir de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración y pago de los impuestos correspondientes a un ejercicio fiscal.

En el caso de que no existan impuestos por pagar, este plazo nunca empezará a correr. Y por lo tanto, no se consumará.

### 3.5.4 EJEMPLO

En noviembre del año de 1994, un contribuyente del régimen general de ley, determina un impuesto a pagar del IVA por la cantidad de \$49,091.00 pesos.

Este impuesto se considera como efectivamente pagado en ese mismo ejercicio porque así se plasmó en papeles de trabajo, sin embargo no es así ya que no se presentó ningún pago provisional declarando ese impuesto y por lo tanto quedó pendiente de cubrir la obligación desde esa fecha hasta el mes de Octubre de 1995, cuando se presenta la declaración respectiva, pero de la siguiente manera:

El importe por pagar , no se cubrió en su totalidad ya que en la declaración presentada en el mes de octubre de 1995, se declararon únicamente \$9,091.00 pesos con sus respectivos accesorios, (actualización y recargos), pero quedó un remanente de \$40,000.00, que a la fecha no han sido pagados porque no hay evidencia alguna de lo contrario, es decir, no existe una declaración complementaria por el importe restante.

Por lo anteriormente expuesto, el contribuyente puede ser sancionado con las penas de defraudación fiscal ya que ha dejado de declarar y de hacer el pago respectivo por más de doce meses, sin embargo no se tiene conocimiento de que las autoridades hayan efectuado investigación alguna por esa omisión, esto se

debe a que aún no se le ha practicado auditoria fiscal por medio de la cual se pueda detectar el ilícito.

## CONCLUSIONES

Como la obligación de contribuir con el gasto público emana de nuestra Constitución, pues no hay duda alguna de que es obligación de todos los mexicanos el contribuir con el gasto público; pero también es claro que la carga impositiva es muy alta y que no es nada sencillo deshacerse de una parte de nuestro patrimonio para cederlo al Estado y mucho menos cuando es bien sabido de los malos manejos que hay en relación a dichos recursos.

Ahora bien, lo anterior aunado a que en nuestro país no existe una cultura impositiva, pues obliga al Estado a tomar medidas para poderse allegar recursos y hacer exigibles los mismos incluso por medio de la fuerza, ya que las autoridades tienen amplias facultades para poder hacer uso de ella.

Cabe mencionar que hay contribuyentes que buscan las forma para evitar hacer el pago de sus impuestos, pero lo hacen con el pleno conocimiento de que es un acto ilícito y esperando que por la gran cantidad de contribuyentes que hay, nunca sean detectados. A este tipo de conducta se le denomina Defraudación Fiscal y esta considerada en el Código Federal de Procedimientos Penales como un delito Grave.

Pero hay que tomar en consideración que la sola omisión en la declaración y pago de impuestos, no significa que se cometa un delito, ya que es necesaria la existencia del dolo para que el delito se tipifique como tal.

Existen delitos que se equiparan a la defraudación fiscal pero que no lo son porque no existe en ellos la figura del dolo; éstos están contemplados en el Código Fiscal de la Federación y aunque no lo son realmente si se castigan como tal y es por eso que se les considera como equiparables al delito de defraudación fiscal.

Para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda perseguir este delito , es necesario que formule una querrela para que la Procuraduría General de la República, sea la encargada de iniciar sus averiguaciones pertinentes y así determinar ante un juez de lo penal, si efectivamente existe o no el delito.

Es importante señalar que para que las autoridades puedan hacer exigible el pago de una contribución, ésta debe estar contenida en una ley, de lo contrario su actuar se considerará inconstitucional.

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Anaya Editores.
2. Código Fiscal de la Federación, Ed. Isef., México 2000.
3. Millán González, Arturo, "280 Preguntas y Respuestas sobre la Defraudación Fiscal 1999", Ed. Isef, 2ª. Edición México 1999.
4. Urbina Nandayapa, Arturo, "Los Delitos Fiscales en México 1", Ed. Sicco, México 1997.
5. González, Raúl y Salas, Campos, "Los Delitos Fiscales", Pereznieto Editores, México 1995.
6. Reyes Altamirano, Rigoberto, "El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Su evolución y Perspectiva", Tax Editores, 1ª. Reimpresión, México 1999.
7. Millán González, Arturo, "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. 200 Preguntas y Respuestas. Tomo I", Millán Editores, México 1991.

8. Millán González, Arturo, "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. 200 Preguntas y Respuestas. Tomo III", Millán Editores, México 1992.
  
9. González Herrera, Ma. De Jesús, "Los Delitos Fiscales Más Usuales en el Ejercicio Profesional del Lic. en Contaduría " Tesis, Cuautitlán Izcalli, México 1998
  
10. Montoya Gómez, Rogelio, "La Defraudación Fiscal en México" Tesis, Cuautitlán Izcalli, 1995
  
- 11 Baena Paz, Guillermina, "Como Hacer Una Tesis en 30 Días" Editores Mexicanos Unidos, 8ª. Reimpresión, México 1991.