

762



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN LA LEGISLACION MEXICANA"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: ROSETTE BELIO ELDA NORA

ASESORA: LIC. MARIA MARTHA DEL PILAR FABAGO MURCIO





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Paginación Discontinua

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO PENAL



DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACION
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P R E S E N T E.

La alumna ROSETTE BELIO ELDA NORA, ha elaborado en este Seminario a mi cargo y bajo la dirección del LIC. MA. MARTHA DEL PILAR RABAGO MURCIO, la tesis profesional intitulada "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN LA LEGISLACION MEXICANA", que presentará como trabajo recepcional para obtener el título de Licenciado en Derecho.

El profesor LIC. MA. MARTHA DEL PILAR RABAGO MURCIO, en su calidad de asesor, nos comunica que el trabajo ha sido concluido satisfactoriamente, que reúne los requisitos reglamentarios y académicos, y que lo aprueba para su presentación en exámen profesional.

Por lo anterior, comunico a usted que la tesis "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN LA LEGISLACION MEXICANA" puede imprimirse, para ser sometida a la consideración del H. Jurado que ha de examinar a la alumna ROSETTE BELIO ELDA NORA.

En la sesión del día 3 de febrero de 1998, el Consejo de Directores de Seminario acordó incluir en el oficio de aprobación la siguiente leyenda:

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

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, D. F., 12 de marzo de 2002.

DR. LUIS FERNANDEZ DOBLADO.
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO PENAL

AGRADECIMIENTOS.

Gracias a Dios
por regalarme la vida que estoy viviendo.

Gracias a ti mamita por tu amor incondicional,
por ser la gran mujer que eres,
y gracias, por que todo lo que soy, lo soy por tí.

A tí hijo, por que al llegar tu Emanuel,
llegó a mí la conciencia del milagro que es la vida,
del compromiso que es formar parte de ella,
y de la felicidad que es vivirla.

A mis abuelos Eida y José,
agradezco a ustedes que hayan dejado
en mi corazón esas pequeñas semillitas de amor.

Jaime, me resulta muy difícil en unas cuantas líneas
manifestar lo que te quiero agradecer,
sin embargo en dos frases te diré:
gracias por tu presencia en mi vida, te amo.

Licenciado Rafael Anzures Uribe,
de esta sencilla manera
agradezco a usted la oportunidad brindada.

Licenciada María Martha del Pilar Rábago Murcio:
Por ese ejemplo de dedicación,
y por que sin su ayuda no hubiera
sido posible concluir el presente trabajo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y
a cada uno de los profesores que contribuyeron
en mi formación, gracias.

DEDICATORIAS

A mis hermanos:

Gabriel, Gabriela, Guillermo y Ericka,

y a mis sobrinos Enrique y Rodrigo,

por lo importante que son cada uno de ustedes para mí.

A tí papito:

Porque aunque no has estado físicamente a mi lado,

sé que siempre estás conmigo.

A tí Leo:

Por tanto tiempo de amor,

y por un futuro de amistad y cariño.

A cada uno de mis amigos:

que tanto en la vida estudiantil como laboral,

han contribuido en mi formación profesional y personal.

ÍNDICE

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.1. LAS VIOLACIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO ROMANO, Y SU REPRESIÓN.	1
1.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO.	4
1.3. EL CÓDIGO FISCAL EN MÉXICO Y SU EVOLUCIÓN	
1.3.1. Primer Código Fiscal de la Federación 1938.	14
1.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967.	19
1.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1982.	22

CAPÍTULO SEGUNDO

LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2. ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.	26
2.1. Elementos de la obligación tributaria.	26
2.1.1. Sujeto activo de la obligación tributaria.	26
2.1.2. Sujeto Pasivo de la obligación tributaria.	29
2.1.3. El Objeto.	32
2.2. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO.	33
2.2.1. Obligación tributaria.	33
2.2.2. Relación jurídico-tributaria.	34
2.2.3. Fuente de la Obligación Tributaria.	35
2.3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.	36
2.4. CARACTERÍSTICAS DE LAS INFRACCIONES FISCALES.	43
2.4.1. Concepto de infracción fiscal.	43

ÍNDICE

2.4.2. Clasificación de las Infracciones Fiscales.....	44	
CAPÍTULO TERCERO		
EL DELITO		
3.1.- EL DELITO.....	47	
3.1.1 Concepto de Delito.....	47	
3.1.2. El Cuerpo del Delito.....	49	
3.1.3. Elementos del delito.....	49	
3.2 .LOS SUJETOS.....	55	
3. 2.1, El Sujeto Activo del Delito.....	55	
3.2.2. El Sujeto Pasivo.....	57	
3.2.3. El Objeto del Delito.....	58	
3.3. EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO.....	58	
3.4. CLASIFICACIÓN DEL DELITO.....	60	
3.5. DIFERENCIA ENTRE INFRACCIONES FISCALES Y DELITOS FISCALES.....	61	
3.6. DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO ESPECIAL.....	63	
3.7. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.....	65	
CAPITULO CUARTO		
EL ASPECTO PROCESAL PENAL FISCAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....		74
4.1.-EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	74	
4.1.1.,Visita Domiciliaria.....	74	
4.2.- EL ASPECTO PROCESAL PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	79	
4.2.1. Non bis in idem.....	79	
4.2.2. La Querella.....	81	
4.2.3. Documentos que se anexan a la querella.....	86	
4.2.4. Prescripción de la acción penal.....	89	
4. 2.5. La averiguación previa.....	90	

ÍNDICE

4.3. EL PROCESO PENAL	
4.3.1. El proceso penal.....	91
4.3.2. La coadyuvancia.....	92
4.3.3. Libertad provisional bajo caución.....	93
4.2.9. El perdón.....	95
4.3. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	96
4.4. EL EQUIPARABLE.....	103
CONCLUSIONES.....	114
PROPUESTA.....	117
BIBLIOGRAFÍA.....	120

INTRODUCCIÓN.

"Las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico - tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a potestad. En ese conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, que individualiza con el nombre de deuda tributaria: la primera nace sólo del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás pueden originarse en actos administrativos."

Carlos Giuliani Fonrouge.

De esta relación jurídico-tributaria y en particular de su incumplimiento, nace la necesidad del Estado de sancionar una misma conducta por un lado como infracción y por otro como delito, cada uno de estos en su propio campo, lo que trae consigo una regulación distinta, con distinto procedimiento, distintos órganos para perseguirlos y sancionarlos y, con un reparto entre ellos de las sanciones específicas que jurídicamente se pueden imponer.

El tema del presente trabajo recepcional se enfoca primordialmente en el análisis dogmático jurídico de el delito de defraudación fiscal, sus antecedentes, sus elementos constitutivos, las bases jurídicas, así como su procedimiento penal.

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.1. LAS VIOLACIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO ROMANO, Y SU REPRESIÓN.

El tema que abordaremos en el presente trabajo, no es un hecho aislado, por lo que iniciaremos dando una breve referencia de lo que fueron en otros tiempos, las violaciones tributarias, el interés del Estado por evitarlo, así como su represión. Daremos inicio a este estudio con los antecedentes de Roma, como uno de los principales precursores del derecho y muy avanzado para su época. Tomaremos como referencia lo que Armando Giorgetti nos dice en su libro *La Evolución Tributaria*, mencionando algunos de los puntos importantes del tema en cita.

Comenzaremos señalando que la inscripción del ciudadano romano en la tribu, servía no solamente para el ordenamiento militar, sino también para la distribución de la carga fiscal, por tanto, para las operaciones de determinación y de recaudación de los tributos. Asimismo, la organización tributaria de la Roma antigua puede considerarse repartidas en tres períodos en que se divide su historia: Monarquía, República e Imperio, no obstante, la estructura del sistema tributario permaneció casi sin modificaciones incluso durante el período de mayor poderío y esplendor de la civilización romana, como lo fue la República.

Las operaciones para la aplicación de tributos directos se iniciaban con la inscripción (revisada en cada censo por los censores) de los ciudadanos en las tribus urbanas y rurales; la división en tribus de las poblaciones servía para

distinguir familias y descendencias. Además, todos los ciudadanos eran inscritos en los registros anagráficos creados por decisión de Servio Tulio y llamados censos, los cuales probablemente, en su origen tuvieron como fin primordial la enumeración y el control de la población apta para las armas, lo que traía consigo que aquellos que se sustrajesen o intentaran sustraerse a la inscripción en éstos, al mismo tiempo, eludían también el cumplimiento de las cargas fiscales que de aquellos derivaban, por lo que incurrían en graves delitos que traían como consecuencia sanciones que inclusive llegaron a imponer la pena de muerte durante el período de la República, cuando cometían omisiones o falsas declaraciones de sus bienes poseídos, así como a la *capitis diminutio máxima* o *magna*, en los tiempos de Justiniano, por este mismo delito.

En Roma, en el campo Marte, se formulaba con gran solemnidad y ante una comisión especial; a cada ciudadano, su declaración de los respectivos bienes y de las fuentes de recursos (la denominada *professio censualls*).

Por lo tanto, puede decirse que las evasiones fiscales constituyeron la excepción entre los romanos, ya que había razones que indudablemente contribuían a inducir al contribuyente romano para cumplir sus deberes con el Estado, el vínculo solemne del juramento bajo el cual se formulaba la declaración de los bienes y de las fuentes de los recursos, la importancia del censo y la inscripción de los romanos a este último iba directamente relacionado a los fines de la posición social a la que podía aspirar el ciudadano, así como, las severas penas con que amenazaba la ley a los incursos en evasión, estableciendo como pena la confiscación de los bienes no declarados, entre otras.

Con la palabra *incensu* se designaba a quien no estaba inscrito en el censo. La acción de quien se sustrala al censo (*incensu*), y con ello a la carga pública, era mirada por los romanos como un verdadero delito.

La evasión a las obligaciones tributarias era considerada por el derecho romano, en determinado periodo como similar al delito de infrecuentia, que consistía en la acción de renunciar al llamado de las armas, por consiguiente, quien llegara a manciillarse con tales delitos disminuía en la consideración social, y de ello derivaba además, una limitación de la capacidad jurídica del culpable, lo que permite presumir que, según el derecho entonces vigente, los actos contrarios al mos maiorum fueron posibles de la nota censoria y los reos incluidos en las listas de los infames".¹

Lo anterior consistía en que todos los ciudadanos con plena capacidad jurídica, gozaban de un status que comprendía el derecho a la libertad, a la ciudadanía y a pertenecer a una determinada familia, esta capacidad podía verse disminuida por la *capitis diminutio*, la cual se fundamenta en una *prioris status permutatio*, lo que significaba la pérdida de alguno o de todos los derechos fundamentales de los ciudadanos, ya que era el medio que se utilizó para reducir o anular la evasión; debido a que manejaba la reducción o anulación de la capacidad jurídica, dándole a estas tres graduaciones: la *capitis diminutio máxima* o *magna*, la *capitis media* o *minior* y la *capitis diminutio mínima*; las penas eran tan graves que además de infamante podían incluso hasta ser consideradas como equivalentes a la muerte del condenado.

La aplicación de la *capitis diminutio* aún para los delitos tributarios, nos demuestra con que sentido de la responsabilidad y de conciencia cívica

¹ GIORGETTI, Armando. *La Evasión Tributaria*. Depalma. Argentina. 1967. Pág.36 Traducción directa de la 2ª Edición Italiana (UTET, Torino 1963).

fueron consideradas y reguladas las obligaciones fiscales; siendo variado según los períodos históricos. *“Mientras, por ejemplo, para los romanos el delito de contrabando se castigaba con la confiscación de las mercancías sujetas al pago del portorium, y según Diógenes Laercio, los delitos de prevaricato contra los publicanos se reprimían con la condena de la venta del reo y de su familia; en la Edad Media los defraudadores del fisco por los mismos delitos, se hacían merecedores de severas penas corporales, como la amputación de la mano, el hierro candente, los azotes, la prisión perpetua y, en los casos más graves, la muerte.”*²

Esto nos muestra como un derecho tan avanzado, protegía la base de la economía de su Estado, si bien se sometían a medidas tan severas, también nos deja ver que el hecho de que se contara con una base económica tan fuerte, que fue uno de los pilares que sostuvo por tanto tiempo a un Imperio tan grande e importante como el Romano.

1.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO.

Iniciaremos analizando los antecedentes de la Época Colonial, ya que es en este momento en que el derecho, no obstante que su base la tiene del derecho que nos aportaron los españoles, se va adaptando a las necesidades y condiciones de nuestro país, siendo el antecedente inmediato de nuestro derecho actual.

Son dos los gravámenes impositivos en donde se encuentran los primeros antecedentes del ilícito fiscal, y concretamente, de conductas delictivas fiscales:

- a) Los impuestos aduaneros, y

² *Ibidem* Pág. 40.

b) Los antiguos impuestos del Papel Sellado y de la Ley del Timbre.

"Durante la época colonial se combatió con eficacia el contrabando debido a que el comercio hacia el exterior se hacía sólo por la vía marítima y por muy pocos puertos habitados para ello. Las mercancías que se trataban de extraer o que se introducían por puertos y lugares no habitados por la Corona Española, caían bajo Pena de Comiso, aunque hay muy pocas noticias de alguna acción penal ejercida en contra de los responsables".³

En los primeros años de la naciente República Mexicana, el fraude fiscal y el contrabando de mercancías, se erigió en un carácter social que obligó al Estado Mexicano a ir endureciendo sus normas sancionadoras, por lo que todos los contrabandistas quedarían sujetos a las penas que las leyes tenían establecidas y además, si la defraudación excedía a quinientos pesos, su nombre y su delito se publicarían en los periódicos, si existía reincidencia, se le suspendía por cinco años los derechos de ciudadano y, si aún volvían a reincidir, se les expulsaba del territorio mexicano.

El fraude fiscal se asimilaba al fraude común, por lo que el delincuente fiscal se veía sometido a la competencia de los tribunales comunes, aunque durante la primera mitad del siglo XIX, el decomiso era la pena más frecuente que se imponía al contrabandista además de la aplicación de multas, en caso de reincidencia se le imponían penas privativas de la libertad.

La primera separación entre la infracción administrativa y el delito de contrabando, se encuentra registrado en el Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas, de fecha 4 de octubre de 1845, mediante el cual se creó la *Junta de Aranceles*, que fue un organismo colegiado de carácter mixto, que

³ MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Lazcano Garza Editores. Parte General. 1993. México. Pág. 79.

conocía de aquellos casos en que el presunto contrabandista tuviera alguna justificación o explicación que dar, que anulara o disminuyera su responsabilidad ante la aduana.

*"Esta Junta de Aranceles tenía facultad para emitir el dictamen que considerara ajustado a la ley, pero sin intervenir o ni siquiera presionar para que sus dictámenes pudieran constituir precedente; tratándose de los asuntos aduaneros que fueran, por su gravedad competencia de un juez, es decir, este Órgano Colegiado tenía simplemente el carácter de un consultor, que proponía una resolución al poder ejecutivo, en el ámbito administrativo, pero esta resolución aún dictándose podía no ser tomada en consideración por el Juez que conocía del proceso de contrabando."*⁴

No obstante, la situación no era clara en cuanto a las competencias de las autoridades administrativas y judiciales en materia de contrabando, por tal motivo, por disposición de 22 de septiembre de 1856, se reglamentó el procedimiento, estableciéndose al efecto, que en el momento en que ocurriera algún contrabando, así como un fraude o falta de observancia de la Ordenanza General de Aduanas, el Administrador de la Aduana correspondiente debería requerir al infractor para que en el término de 24 horas eligiera entre los dos procedimientos: el administrativo o el judicial, el que mejor le pareciera, lo cual lo debería manifestar por escrito.

Dado que la confusión existente en esa época producía una discutible sustitución de Jurisdicciones, notándose a simple vista una clara invasión del poder ejecutivo en las atribuciones del poder judicial; esta Ley tuvo una vida

⁴ Ibídem. Pág. 80.

efímera, sustituyéndose por el Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas, del 1º de enero de 1872, que en su Capítulo XX se refería al contrabando y sus penas. Aquí se diferenció ya con mayor claridad la simple infracción, del delito de contrabando y la competencia de la autoridad aduanera en esta materia, diferente a la jurisdicción que ya entonces tenían los Tribunales Federales (Jueces de Distrito) que conocían de este delito. Los artículos 86 y 87 del precitado Arancel, determinaban la jurisdicción Administrativa y la penal en esta materia.

Es de llamar la atención la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de fecha 1º de marzo de 1887, por virtud de que en esta ley, se dio un importante avance no sólo en las sanciones del Derecho Fiscal en el ramo de Aduanas, sino también en el Derecho Penal Fiscal.

En un capítulo de la anterior ordenanza denominado "De las infracciones de la ley y de las penas", se establecían las violaciones que podían ser cometidas tanto por los particulares como por los empleados y funcionarios de aduanas, dividiéndose en tres grupos: delitos, contravenciones y faltas. Para los particulares, los delitos fueron: el contrabando y la defraudación, cuando este último delito se cometiera en complicidad con algún o algunos funcionarios públicos. Las contravenciones se dividieron: en defraudación sin complicidad con empleados, haciendo una suplantación en la calidad, cantidad o ambas cosas, de las mercancías que legalmente manifestaban, pagando así menores derechos de los debidos; también se consideraba como contravención de defraudación sin connivencia (complicidad), la omisión o inexactitud en que se incurría respecto a los requisitos legales para las operaciones referentes al cobro de derechos aduaneros, siempre que esos requisitos fueran esenciales para hacer el cobro de las contribuciones; y por último, cuando los requisitos no eran esenciales para dicho cobro, se consideraban dentro del grupo de faltas.

Los delitos se castigaban con penas corporales y económicas, en tanto que las contravenciones y faltas se castigaban con multas, suspensiones en el empleo y destituciones, en estos dos últimos casos, cuando el infractor fuese servidor público.

Como aún existía en esa época una gran confusión, ya no entre las infracciones y los delitos, sino entre la competencia de los Tribunales Federales y Locales, en esta ordenanza claramente se estableció que todos los delitos fiscales eran competencia de los Jueces federales, y que inclusive, si con motivo de la comisión de un delito fiscal se cometían en forma conjunta o conexa otros delitos que fueran del orden común, el Juez de Distrito conocería de todos los delitos, esto con el fin de mantener la unidad de competencia.

*"Se estableció una clara distinción entre el procedimiento administrativo y el judicial y se externó que en esta materia, el procedimiento administrativo sería desahogado por la aduana en donde hubiera surgido el problema, que este procedimiento podría coexistir con el judicial, y se estableció la autonomía entre uno y otro procedimiento. Nótese que esta ley fue muy adelantada para su época, no sólo precisó los delitos para el comercio exterior, sino también a los delitos oficiales."*⁵

Hasta aquí trataremos los delitos aduaneros, para estudiar y adentrarnos a otra legislación tributaria de igual importancia y trascendencia para conocer como se fueron desarrollando los delitos fiscales, por lo que es necesario

⁵ Ibídem, Pág. 86

análisis de la legislación del Papel Sellado y la Ley del Timbre, que tanta importancia tuvieron en el desenvolvimiento del sistema fiscal mexicano de esa época.

Daremos inicio a este estudio con las primeras disposiciones dictadas en el México independiente, señalando que el país adoptó por herencia el mismo sistema tributario colonial, al comienzo de su vida autónoma.

Se conservó la ley del Papel sellado por ser un gravamen redituable y sólo se agregó en un principio el Reglamento, de fecha 11 de octubre de 1823, el cual en su artículo 11, tipificaba la falsificación del papel sellado simultáneamente como delito fiscal y como infracción administrativa.

"El 14 de febrero de 1856, se expidió una nueva Ley sobre el Impuesto del Papel Sellado, en este ordenamiento jurídico, que se desarrolló ya con mayor técnica legislativa, se incluyó todo un capítulo que se denominó Disposiciones Penales. Ahí se habló por primera vez de las infracciones y de los delitos fiscales; se consideró a los que ahora se conocen bajo el nombre de copartícipes y encubridores y, se manejó aunque en forma también muy elemental, los actos de inspección y fiscalización. Concretamente en materia de delitos, el artículo 45 de este ordenamiento legal señalaba que los falsificadores del papel sellado, asimismo, como sus cómplices, encubridores y los expendedores de sellos falsos".⁶

Fueron sometidos a las siguientes sanciones:

⁶ *Ibidem*, Pág. 88.

Pérdida de los instrumentos, útiles y existencias que se les encontraran;

- 1) El pago del doble del valor de los sellos que hubieren falsificado;
- 2) Aplicación de una pena privativa de la libertad de dos años, cuando fuera la primera vez, y
- 3) En una segunda ocasión sería el doble de ambas sanciones y en una tercera, el triple.

Asimismo, se estableció que se consideraban también como falsificadores, aquellos que vendieran papel sellado clandestinamente, aunque no fuera falsificado y en el supuesto de que el papel sellado que se vendiera sí fuera falsificado; se considerarían cómplices también a los compradores.

En la Ley del Timbre de 31 de marzo de 1887, se unen en un solo cuerpo jurídico, la Ley del Timbre y el impuesto de la Renta Interior, ya que la forma de pago de ambos, era a través de estampillas fiscales. En los artículos 93 al 148 fueron tipificadas las violaciones a la ley. Manteniéndose estrechamente vinculadas las infracciones administrativas y los delitos; por lo general, en las infracciones graves, se imponen además de la multa, penas privativas de la libertad; los delitos consignados siguen siendo el de fraude, contrabando y falsificación, conociendo de la tipificación y la pena al derecho penal común.

“La ley anterior tuvo una duración breve, pues el 25 de abril de 1893, se expidió una nueva Ley de la Renta Federal del Timbre; en el cual el Título Sexto (artículos 132 a 169), se dedicó íntegramente a regular las infracciones a la Ley. Este ordenamiento tuvo un avance impresionante en materia de violaciones fiscales, y por primera vez se hizo la separación entre las infracciones simples y los delitos, a los que a esta ley en su artículo 132 les denominó “Infracciones con responsabilidad criminal”. El artículo 139 indicó en que casos se incurría en infracción con responsabilidad criminal, y en

todos los casos el común denominador era el dolo, es decir, la manifiesta intención de defraudar los intereses del erario, ya fuera por maniobras del contribuyente tendientes a ese propósito; o por actitudes de grave responsabilidad de los fedatarios públicos o empleados del Estado.”

El artículo 140 de la citada ley, mencionaba que en caso de que se tipificara la conducta criminal, la autoridad judicial sancionaría el hecho con una multa muy grave, que era lo equivalente a veinte tantos del importe de la defraudación, más la pena privativa de la libertad que por fraude impusiere.

Encontramos en ésta, por primera vez, que se señala la posibilidad real de que por una misma conducta violatoria, se pudieran presentar dos procedimientos simultáneos: el administrativo y el penal, que gozaban de independencia recíproca, como actualmente se encuentra en nuestro derecho positivo.

El primero de enero de 1932, se sustituyó la anterior ley, por una que se denominó Ley General del Timbre. El Capítulo VIII llamado "Infracciones, Delitos y su Castigo", señaló en los artículos 145 a 152 las infracciones y las sanciones aplicables, en tanto que los artículos 153 a 158 se destinaron al señalamiento de los delitos y sus penas, todavía en esta Ley, las multas eran impuestas conjuntamente con las penas privativas de la libertad por la autoridad judicial. El artículo 154 se refirió a la comprobación del cuerpo del delito que debería efectuar la autoridad judicial, la cual tenía la obligación de recabar para este efecto, un dictamen pericial emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Aquí se separó el fraude fiscal del fraude común, pues además de establecer los tipos en los delitos, se señalaron las penalidades que iban de un mes a nueve años de prisión, se expresó

⁷ Mabarak, *ibid*, pág 90.

asimismo, que cuando varias personas hubieran cometido un mismo delito fiscal la responsabilidad era individual para cada uno de ellos.

Una novedad muy importante en esta ley fue el contenido del artículo 164 en el que se expresó que la facultad de declarar que se había cometido algún delito, correspondía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, se eliminó el procedimiento de acción pública para denunciar la existencia de los delitos fiscales en esta materia. Como actualmente se conoce y lleva a cabo, disposición que encontramos regulada en el primer párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

El 31 de diciembre de 1947, se publicó la denominada *Ley Penal de Defraudación Impositiva*, esta ley tuvo como finalidad unificar el tipo relacionado con el delito de defraudación fiscal, a fin de dar claridad legal a estas conductas típicas, que antes de ésta se encontraban dispersas en varias leyes tributarias, ocasionando así, confusión tanto en la presentación de las querellas, como el ejercicio de la acción penal en contra de los evasores fiscales.

De igual forma, se estableció en esta importante ley la separación de los procedimientos administrativos para la imposición de multas fiscales, de los procesos judiciales para la imposición de penas, admitiendo que podían existir simultáneamente ambos en contra de una misma persona. Para dar congruencia a esta disposición se indicó que en los procesos penales se deberían abstener las autoridades judiciales de imponer sanciones económicas, concretándose exclusivamente a la sanción de las penas privativas de la libertad que procedieran conforme a la ley. Disposición que actualmente tenemos regulada en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

Esta ley constaba de escasos diez artículos y dos transitorios, se abstuvo de señalar una hipótesis general de fraude fiscal y se limitó a describir en nueve fracciones las más frecuentes y definidas formas de evadir impuestos mediante simulaciones, falsedades y ocultamientos así como el caso de la retención de impuestos.

"Fue efímera la vida de esta Ley, a tal grado que se puede comentar que prácticamente no tuvo aplicación, pues en el diario oficial de la Federación de 30 de Diciembre de 1948, se publicó un decreto mediante el cual se adicionó el Código Fiscal de la Federación con los artículos 241 a 283, que se utilizaron para regular a los delitos fiscales. Con esto se ordenó en un solo texto jurídico todo lo relacionado con los delitos fiscales. En estas importantes reformas legales quedaron enumerados, tipificados y sancionados los siguientes delitos fiscales:

- 1) Contrabando;
- 2) Encubrimiento en materia de contrabando;
- 3) Tentativa en materia de contrabando;
- 4) Asociación Delictuosa en materia de contrabando;
- 5) Robo de mercancía que se encontrare en domicilio fiscal;
- 6) Daño en propiedad ajena de mercancías que estuviere bajo dominio fiscal,
- 7) Falsificación de matrices, punzones, dados y timbres;
- 8) Uso de timbres falsificados;
- 9) Defraudación;
- 10) Elaboración de productos y comercio clandestino y
- 11) Rompimiento de sellos."⁸

⁸ ibidem p. 93-94.

Así se llegó hasta la Ley General del Timbre de fecha primero de enero de 1954, a la que se le eliminaron los delitos fiscales, toda vez que estos fueron incorporados al Código Fiscal de la Federación.

Con lo anterior, nos podemos dar cuenta que desde los inicios de la formación de nuestras leyes administrativas, la separación del procedimiento administrativo y el proceso judicial, no ha sido fácil de resolver, sin embargo paulatinamente se ha mostrado la tendencia a que cada materia en forma individual aplique las sanciones y penas inherentes y derivadas de la infracción o delito cometido, ya que cada una de estas tiene su respectiva materia de estudio.

1.3. EL CÓDIGO FISCAL EN MÉXICO Y SU EVOLUCIÓN.

La creación del Código Fiscal de la Federación, es de suma relevancia, ya que permitió reunir en un solo cuerpo jurídico, las normas relativas a la materia, evitando de esta manera la creación de leyes dispersas que pudieran contradecirse entre sí y al mismo tiempo permitió su avance ordenado.

1.3.1. Primer Código Fiscal de la Federación 1938.

No podríamos empezar a hablar del Primer Código Fiscal de la Federación sin antes tocar el tema relacionado con la creación del Tribunal Fiscal Federal, por lo que primero daremos una pequeña semblanza de éste.

En los primeros meses de 1935, el entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, Narciso Bassols, designó un grupo de abogados para estudiar y posteriormente recomendar un tribunal administrativo en materia fiscal

formalmente hablando y materialmente del Poder Judicial. Esa comisión fue integrada por los Licenciados Antonio Carrillo Flores, Manuel Sánchez Cuen y Alfonso Cortina Gutiérrez. El maestro Bassols renunció a mediados de junio de 1935, y fue sustituido por el maestro Eduardo Suárez, el nuevo Secretario Hacendario ratificó la mencionada Comisión; hasta que a principios de 1936, Manuel Sánchez Cuen logró convencerlo de la conveniencia de proponer al Presidente Cárdenas que se creara el Tribunal Fiscal.

Este Tribunal entraría al ámbito administrativo, y si bien se ubica dentro de la organización del poder Ejecutivo su función es materialmente jurisdiccional puesto que formalmente no se puede incluir dentro de la organización del Poder Judicial de la Federación, al no estar constitucionalmente ubicado dentro de ese poder.

Por decreto de 16 de diciembre de 1946, publicado el 30 de diciembre de ese mismo año, se le dio constitucionalidad al Tribunal Fiscal de la Federación, agregándole un segundo párrafo a la fracción primera del artículo 104 constitucional, en los siguientes términos:

"Art. 104. Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

l...

En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de los tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos."

Con fecha 1º de enero de 2001, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre del 2000 este Tribunal cambia de nombre, pero conserva su misma naturaleza jurídica, ahora con la denominación de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ahora bien, por lo que respecta al Primer Código Tributario, a través del decreto de 30 de diciembre de 1838, y publicado en el Diario Oficial de la Federación al siguiente día, se promulgó el Primer Código Fiscal de la Federación, que reestructuró sobre nuevas bases el sistema tributario mexicano al introducir en un único cuerpo legislativo todos los principios jurídicos aplicables a los ingresos del Estado, unilateralmente establecidos y exigidos, evitando así que las leyes impositivas definieran sus propios conceptos legales, que muchas veces fueron reiterados e incluso llegaron a ser contradictorios.

*"El Código de 1938, se inspiró en la doctrina italiana al dividir el proceso formativo de la obligación tributaria en dos fases, la oficiosa ante la administración activa que excluye al impulso inicial del contribuyente y la contenciosa que se abre a instancia del deudor del crédito fiscal y que se desarrolla en forma de juicio ante el Tribunal Fiscal, con justicia delegada. Además ese Código adoptó íntegra la ley de Justicia Fiscal para regular el proceso jurisdiccional y los principios jurídicos italianos, en lo que eran aplicables a México."*⁹

Dentro de la exposición de motivos el Presidente de la República se dirigió al Congreso, señalando principalmente:

⁹CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial Themis. México. 1993. Primera Edición. pp. 213.

El objeto de la presente Ley es mejorar de una manera muy sensible la organización fiscal de la República, en cuanto a las contribuciones que el Congreso de la Unión decreta con alcance federal y dentro de la competencia que establece la fracción VII del artículo 73 constitucional.

Por otra parte, haremos un breve resumen de la manera en que se estructuró este primer Código Fiscal de la Federación, y veremos de manera sintética el contenido del mismo. En el Código en mención se establecen cinco títulos que se refieren a:

- Disposiciones generales;
- Créditos fiscales;
- Fase oficiosa del procedimiento tributario;
- Fase contenciosa del mismo procedimiento;
- Infraciones y sanciones, y
- Transitorios.

En el Título Primero de Disposiciones Generales, quedan contenidas las normas que no fue posible clasificar dentro de la materia propia de los demás títulos de la iniciativa del Código y así se puede apreciar que diversas reglas de la Ley de Ingresos, pasaron a formar parte de este título, estableciéndose en este mismo la distinción entre los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos.

En el Título Segundo se ofrecen las reglas normativas del sujeto de los créditos fiscales, distinguiéndose consecutivamente, los casos del deudor directo del crédito fiscal; igualmente se dan las reglas relacionadas con el nacimiento y exigibilidad de los créditos fiscales, y con las diversas normas de extinción de estos.

El Título Tercero se refiere a la fase oficiosa del procedimiento tributario, constituido por el proceso que dentro de la administración activa se efectúa desde el nacimiento del crédito fiscal hasta su pago voluntario o coactivo, distinguiéndose esta fase oficiosa del proceso de la relación tributaria, de la fase contenciosa que queda constituida por la impugnación en vía Jurisdiccional.

El Título Cuarto, deroga la Ley de Justicia Fiscal, orientando en el sentido de atribuir al Tribunal Fiscal de la Federación la facultad de recibir toda clase de pruebas inclusive aquellas que no fueron ofrecidas ante la autoridad administrativa en la fase oficiosa del derecho tributario.

El Título Quinto contiene la concentración de todas las infracciones y delitos así como las sanciones correspondientes, que anteriormente las contenían las leyes especiales. Este Código solamente contenía un artículo con once fracciones, artículo 232, en donde se señalaban los diferentes delitos fiscales.

Dentro de los Transitorios, se estableció que este Código entraría en vigor en toda la República el 1º de enero de 1939; dentro el artículo segundo señala que abroga todas las leyes y disposiciones fiscales, en lo que se opusieran a éste, y en particular, la Ley de Ingresos, la Ley de Justicia Fiscal y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.

En este código se encontraban varias figuras delictivas, entre ellas las referentes a la defraudación fiscal, que en su artículo 270 *señalaba: Comete el delito de defraudación fiscal, el que haciendo uso de engaños o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de impuestos.*

El concepto general de la defraudación fiscal a partir de 1949 ha comprendido el hecho de utilizar engaños o aprovechamiento de errores

para omitir el pago de algún impuesto; este concepto se ha visto ampliado para abarcar contribuciones en general y para incorporar la obtención de beneficios indebidos en perjuicio del fisco federal.

1.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967.

Por Decreto de 30 de diciembre de 1966, publicado en el Diario Oficial el 19 de enero de 1967, se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación, derogatorio del 30 de diciembre de 1938. En la sesión que se llevó a cabo el Jueves 22 de diciembre de 1966, dentro de la exposición de Motivos donde señala que se discutió la aprobación de esta nueva ley, el C. Secretario Guillermo Molina Reyes, se dirige a la Asamblea, y entre diversos puntos mencionó: Que según el estudio y dictamen de la iniciativa formulada por el Presidente de la República, en aquel entonces Gustavo Díaz Ordaz, en la que propone un nuevo Código Fiscal de la Federación.

Mencionando que el proyecto de ese código procuró realizar una revisión profunda y más completa posible, de los preceptos de un ordenamiento de naturaleza Fiscal; por lo que se cuidó que entre el sujeto activo en la relación tributaria y las Empresas, personas físicas e incluso el mismo Estado, en el carácter de sujeto pasivo, prevaleciera siempre un buen entendimiento evitando el antagonismo en todos aquellos casos en que fuera posible. La pretensión esencial de la iniciativa fue la de que en el cumplimiento del deber de pagar las contribuciones, fue mucho más importante la convicción que debe existir en los obligados, que el temor a la sanción que las leyes establecieran y que las autoridades impusieran. Con base en ese propósito se trató de eliminar las disposiciones infundadas o excesivas, incluyéndose en cambio otras que procuraron buscar el equilibrio en la situación de los

sujetos de la relación tributaria, sin desconocer la posición del Estado como representante de los intereses colectivos.

Dentro del Título Primero, se plasman las disposiciones generales comprendidas en el Capítulo Único, donde se tienen importantes modificaciones, buscando especialmente, mejorar la estructura, con agrupamientos normativos más adecuados. Se trató entre otros aspectos, la definición sobre el ámbito material sujeto a la regulación del Código Fiscal de la Federación, se precisó en la ley la Fuente de Derecho, para establecer la relación Tributaria definiendo sin confusión los conceptos de las obligaciones fiscales, se señala la vía constitucional para dirimir las controversias entre la federación y los estados.

En el Título Segundo, en sus Capítulos I y II se tratan las disposiciones sustantivas, teniendo modificaciones relativas:

A las normas que regulan la responsabilidad solidaria de terceros, en lo que se refiere a la responsabilidad substitutiva u objetiva; a las normas que incorporan al Código las disposiciones sobre domicilio para efectos fiscales, no incluidas en el Código anterior; por lo que respecta a las formas de pago, tanto en las prórrogas como en las autorizaciones de pagos en parcialidades, se establece que los recargos se causen conforme a las tasas señaladas anualmente. De igual forma se estableció por primera vez la obligación del Fisco para pagar el 9% de interés anual sobre las devoluciones reclamadas y no cubiertas dentro el plazo legal, entre otras.

El Capítulo III, va de los artículos 35 al 42, donde se establecieron las infracciones y las sanciones. Cabe hacer mención que en el numeral 35, separa la aplicación de las sanciones administrativas, de las penas que impongan las autoridades judiciales, como a continuación se transcribe.

Art. 35 La aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de recargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Dentro del capítulo IV, se introduce una serie de disposiciones referidas todas a la materia penal, tales como la del artículo 43 que establece que para proceder penalmente por los delitos que se prevén, impone la obligación de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, declare previamente que el fisco ha sufrido un perjuicio, para establecer la pena imponible, tomando como base el monto de lo defraudado.

Los delitos de los que se hace mención en este capítulo son los siguientes:

- Art. 46. Contrabando.
- Art. 48. Encaminados a la comisión del contrabando.
- Art. 50. Encubrimiento en materia de contrabando.
- Art. 51. Equiparable al contrabando.
- Art. 54. Tráfico Internacional prohibido.
- Art. 71. Defraudación Fiscal.
- Art. 72. Equiparable a la Defraudación Fiscal.
- Art. 75. Delito de elaboración no autorizada.

Art. 71 Comete delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Este delito se sancionaba con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado fuera menor a \$50,000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto fuera de \$ 50,000.00 ó mayor.

Se estableció que no se impondría sanción si quien hubiera cometido este delito enterara espontáneamente el impuesto omitido.

Por su parte el artículo 65 relativo a quienes practiquen o pretendan practicar visitas domiciliarias sin mandamiento de la autoridad fiscal competente; y en el numeral 72 se equipara la penalidad de la defraudación para otras conductas; el artículo 76 comprende a quienes se dediquen al comercio por más de dos meses, sin cumplir los requisitos que para iniciar esas operaciones señalen las leyes fiscales; asimismo, se requerirá querrela de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con alguna salvedad respecto del artículo 51, y limitando la posibilidad de que la querellante pueda solicitar el sobreseimiento.

1.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1982.

Este Código Fiscal de la Federación, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, por decreto de un día anterior, 30 de diciembre de 1981 y entró en vigor, hasta el 1º de octubre de 1982.

En la exposición de Motivos entre los diversos puntos señalados, citaremos específicamente algunos que en razón de lo que versará el presente trabajo, nos pareció pertinente mencionar.

Las materias tratadas por el nuevo Código, según la Exposición de Motivos, son ciertamente las mismas que contiene el ordenamiento en vigor desde 1967, pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que en ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas, moderno y equilibrado, que facilita el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales. Entre las principales características pueden señalarse las siguientes:

Las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales, lo que no significa que queda al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el pago de las disposiciones fiscales. Con dicho principio sólo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observación de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Por regla general son los particulares y no la autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar; la autoridad tiene funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le son declarados.

Las normas punitivas se reducen, limitándolas a las estrictamente indispensables para corregir diversas formas de evasión fiscal; pero manteniendo vías a través de las cuales los contribuyentes incumplidos puedan corregir su situación, aún después de que la autoridad hubiere iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Tratándose de las facultades de comprobación, las autoridades fiscales para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, se proponen reglas más precisas que otorguen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y que las autoridades fiscales les permitan cumplir de manera más eficiente con sus funciones.

Dentro de la misma materia señalada en el párrafo anterior se incluyen diversas disposiciones que ya se regulaban en las leyes impositivas federales: tal es el caso de la facultad que tienen las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad o los ingresos de los contribuyentes, cuando éstos se coloquen en situaciones que se presumen tendientes a la evasión fiscal; así como la posibilidad de poder utilizar diversos datos contenidos en la documentación de los contribuyentes o en la de terceros con ellos relacionados, para determinar contribuciones omitidas.

En cuanto a infracciones a las disposiciones fiscales, se establece su tipificación tomando en cuenta la materia que regula la disposición infringida y se señalan diversas reglas que permiten aplicar las multas correspondientes en función del momento en que sean cumplidas las obligaciones omitidas, la reincidencia o gravedad de la infracción, entre otros aspectos.

En materia de "delitos fiscales", la iniciativa propuso lograr una mejor protección del fisco federal a través de criterios que se adecúan a las exigencias actuales y que simplifican la estructura legal mediante la reducción en el número de las figuras delictivas que prevé.

La técnica legislativa empleada en la formulación del capítulo IV, toma en cuenta nuestra realidad social y el pensamiento jurídico penal moderno y mejora el Código Fiscal de la Federación de 1966, tanto en lo que se refiere a

los preceptos generales aplicables, como en los delitos en particular que establece.

Por lo que respecta a los delitos fiscales en particular, se opera una simplificación y una mayor precisión de las figuras típicas que se pretenden sancionar, eliminando en gran medida el casuismo que privaba en el anterior código, y se reduce el número de delitos fiscales.

En lo referente a las sanciones, en la mayoría de los casos se ven reducidas tanto en su mínimo como en su máximo, tomando en consideración el daño o perjuicio ocasionados, con la finalidad de lograr una mejor protección del fisco federal y, al mismo tiempo, beneficiar a los responsables del ilícito por la posibilidad de obtener su libertad caucional, en tanto el Juez conoce el proceso penal correspondiente. Para ello se proponen la actualización de los montos para las contribuciones y créditos omitidos para así mantener un equilibrio entre el daño patrimonial sufrido por el fisco y las sanciones aplicables.

Nuestro Código Fiscal vigente, tiene más de una década de promulgado, sin embargo ha ido sufriendo las reformas necesarias para avanzar de manera paralela al crecimiento de una sociedad tan cambiante como la nuestra, transformaciones que incluso no se imaginaban los legisladores cuando éste se creó, dentro de los que podemos mencionar la avanzada tecnología, con la que en la actualidad se cuenta, que hacen indispensable que este Código, como el mismo derecho, vaya sufriendo la metamorfosis que tiene un ente con vida, y que el mismo crecimiento y las necesidades rebasa.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2. ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

2.1. Elementos de la obligación tributaria.

En la obligación tributaria encontramos fundamentalmente dos elementos característicos: los sujetos (activo o acreedor y pasivo o deudor) y el objeto.

2.1.1. Sujeto activo de la obligación tributaria.

En el derecho tributario existe un solo sujeto activo de la obligación tributaria que es "el Estado", pues solamente él como soberano, está investido de potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa soberanía.

Siendo la obligación tributaria una consecuencia del poder tributarlo, que es inherente al poder del imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado. "En ninguno de los Códigos Fiscales de la Federación, se mencionó explícitamente lo anterior. Pero por las definiciones legislativas de los impuestos, los derechos y los aprovechamientos, queda implícito que se requiere de una personalidad de derecho público para que se establezca quien puede ser el sujeto activo del crédito fiscal."¹⁰

¹⁰ CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial Themis. México. 1993. Primera Edición. Pág. 35.

En los Estados organizados políticamente como federaciones, el Estado Federal posee soberanía, sin embargo el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

"Artículo 40.-Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."

En México constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios.

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

De estos tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, esto es que además de disponer libremente de las contribuciones que recaudan, también pueden proporcionárselas a sí mismos, mediante sus legislaturas respectivas. En cambio, los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Artículo 115.- Los Estados adoptaran para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administración el Municipio libre, conforme a las bases siguientes: ...

...IV. Los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan a su favor..."

La misma Constitución Federal limita el ejercicio de la potestad tributaria para alguno de los sujetos activos en beneficio de otro. En algunas ocasiones el crédito fiscal se divide entre la federación, los estados y los municipios, como se refiere en el artículo 73 constitucional el cual en su fracción XXIX señala, "El Congreso tiene las facultades: para establecer contribuciones ...

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción en que la Ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre..."

Lo anterior nos deja ver que no obstante la forma de organización que tenemos, y que de cierta forma se ve, divide en tres partes el ejercicio de la potestad tributaria, indudablemente sólo el Estado (integrado por éstos mismos) es el sujeto activo de la relación tributaria.

2.1.2. Sujeto Pasivo de la obligación tributaria.

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago del gravamen.

El sujeto pasivo de un crédito fiscal no siempre coincide con personas reconocidas como tales por el Derecho Privado, ya que la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago puede provenir de diferentes conceptos, que son los siguientes:

- ✓ Que el mismo sujeto haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otra u otras personas.
- ✓ Porque haya sustituido al deudor originario, ya en forma voluntaria o por imperio de ley.
- ✓ El incumplimiento de una obligación que la ley impone trayendo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio origen.
- ✓ Haber adquirido un bien o negociación que se encontrara afectado por el pago de un gravamen no cubierto por el deudor originario.

En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con la situación jurídica o de hecho señalada por la ley.

En esta materia la ley no hace diferenciación de los tipos de responsabilidad, simplemente lo establece como responsabilidad solidaria y en forma taxativa lo regula, por lo que al realizarse estos supuestos los sujetos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 26 señala quienes son responsables solidarios con los contribuyentes, sin darnos una definición de lo que se entiende por contribuyente o sujeto directo, por lo que el legislador distingue sólo dos clases de responsabilidad, que son:

- Contribuyente o sujeto pasivo directo, que fue el que dio origen a la obligación tributaria.
- Sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un Crédito Fiscal.

Por lo que hace a la responsabilidad de las personas morales, toda vez que esta es una figura jurídica, los responsables directos son sus representantes legales, por lo que de cualquier manera la responsabilidad recae en una persona física.

La siguiente tesis nos muestra el criterio que se tiene con relación a la responsabilidad de los representantes de las personas morales.

*"En la obligación tributaria el sujeto pasivo es siempre un particular y no el Estado, ya que en un principio no se puede concebir, tratándose de impuestos y de órganos federales, que un sector gubernamental esté obligado al pago hacia otro sector gubernamental. En tal caso habría un movimiento contable ficticio y no una operación financiera real."*¹¹

¹¹ Ibidem, pág 37.

Nuestra legislación, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, establece que es obligación de los mexicanos, contribuir con los gastos públicos, lo que quiere decir, el pago de los impuestos. Asimismo, nuestra Carta Magna guarda silencio por lo que respecta a los extranjeros, y se les ha considerado para cubrir contribuciones por ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación.

El sujeto pasivo en la obligación tributaria es el deudor del tributo, que puede ser una persona física o una moral, como lo refiere el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo primero dispone: *"Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."*.

La capacidad del sujeto pasivo del derecho tributario no coincide con la del derecho Privado, por lo que no son aplicables los principios de la capacidad que en el derecho privado, por ejemplo para este sujeto de derechos y obligaciones solamente es quien tiene capacidad jurídica, por lo que ningún efecto de derecho producen los actos de los incapaces, salvo que sean realizados mediante las personas que ejercen su patria potestad o su tutela.

En cambio en el derecho tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales, la única limitación que encuentra el sujeto activo es el de que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se designe al incapaz un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria.

2.1.3. El Objeto.

El objeto de la obligación es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida. Sin embargo existen ocasiones en que el tributo es fijado en especie.

El objeto de la relación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente la obligación fiscal nace o se genera en el momento en que son realizados los actos materiales, jurídicos o ambos, que hacen concreta la situación prevista por la ley.

A este respecto el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, establece: *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."*

Con relación a lo anterior Margain Manatou señala lo siguiente: "La Fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro caso se repunte inconstitucional el sistema tributario."¹²

¹² MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1996. pág. 293.

2.2. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO.

2.2.1. Obligación tributaria.

El ejercicio del poder tributario tiene como fin primordial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas, en los casos que son tributos en especie.

El concepto de Obligación Tributaria no es uniforme, ya que mientras para algunos autores ésta radica en una simple obligación de dar, para otros es un acto más complejo.

Dentro de esta primera corriente existe quien considera que el origen del derecho tributario consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el Derecho de exigir la prestación económica llamada contribución, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal, que ésta vendría a constituir el sople vital de esa *obligación de dar* que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones que en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales.

Sin embargo, el otro punto de vista hacia esta obligación tributaria, es la que señala que no existe una obligación principal y otras subordinadas, si no que todas tienen autonomía, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de la primera, y por esto, induzca al error de que por ese hecho sean obligaciones colaterales.

Giuliani Fonrouge señala que *"el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, una suma de dinero en la generalidad de los casos o de dar cantidades de cosas en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar."*¹³

Desde nuestro punto de vista la obligación tributaria es sólo una obligación de dar, y todo lo que a su alrededor de esta obligación se genera, vendrá a ser un ente más complejo, "la relación jurídico-tributaria", como lo veremos a continuación.

2.2.2. Relación jurídico-tributaria.

Esta figura permite establecer con mayor precisión la diferenciación entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario.

Giuliani Fonrouge, estableció en tratándose de este concepto de relación jurídico-tributaria que, *"las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico - tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a potestad. En ese conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, que individualiza con el nombre de deuda tributaria: la primera nace*

¹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I. Editorial Depalma. 5ª Edición. Buenos Aires. 1993. Pág. 389.

sólo del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás pueden originarse en actos administrativos."¹⁴

Para Fernando Sainz de Bujanda "Las normas jurídico-tributarias derivan para los sujetos no sólo obligaciones, en sentido técnico estricto (esto es vínculos jurídicos en los que el sujeto que ocupa la posición pasiva le corresponde realizar una prestación pecuniaria) sino también deberes (es decir, vínculos que constriñen a un comportamiento que carece de contenido patrimonial, y que suele cifrarse en prestaciones de hacer o de no hacer, dirigidas a facilitar la exacción del tributo, en otras palabras, a colaborar con la administración en su tarea gestora)".¹⁵

El concepto de relación jurídico-tributaria, evita confusiones, permitiendo así entender que cada uno de los actos que realiza el contribuyente para el debido cumplimiento de su obligación de "dar" tienen valor propio, encaminado siempre a un fin común que es el cumplimiento de la obligación tributaria.

La relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones nacidos del ejercicio del poder tributario, en la que interactúan el sujeto activo, el sujeto pasivo y terceros.

2.2.3. Fuente de la Obligación Tributaria.

Margain Manatou en relación a la obligación tributaria, refiere lo siguiente: "La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la

¹⁴ *Ibidem*. Pág. 388.

¹⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo V. 5ª Edición. Editorial Depalma. Madrid, España. 1993. pág. 556.

cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro caso se reputé inconstitucional".¹⁶

Por otra parte, para Mario Pugliese, la obligación tributaria la concibe como aquella *"que tiene su propia fuente exclusivamente en la Ley. Siempre es una norma legislativa, ya sea que asuma el aspecto de la ley formal, de ley delegada, de decreto-ley o de convención internacional (aprobada a su vez por una ley interna) la que determina el nacimiento, la extinción o la modificación, de la obligación tributaria"*.¹⁷

En materia Tributaria la única fuente de la obligación es la ley, ya que sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, toda vez que la voluntad jurídica de los individuos no es apta para crearla. La relación jurídico-tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria que es la manifestación del poder del Imperio del Estado.

2.3.FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

En el Primer Código Fiscal de la Federación, en su Capítulo Segundo denominado "De los órganos para la determinación y ejecución de los créditos fiscales", establecía en su artículo 77 como órgano único para la verificación y calificación, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"la*

¹⁶ MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12ª Edición. Editorial Porrúa. México. 1996. pág. 293.

¹⁷ PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa. México. 1976. 2ª Edición. pág. 231.

que ejercerá esas funciones por conducto de sus dependencias y de los organismos fiscales autónomos que las leyes señalen".

La Secretaría de Hacienda tenía siempre el carácter de órgano por una razón de conveniencia procesal, pues el propósito del Código era, siguiendo en sus términos literales la disposición de la anterior Ley de Justicia Fiscal de 1936, asegurar al fisco una adecuada defensa en el procedimiento contencioso y un control efectivo sobre la actuación procesal de todos los demás órganos, que tuvieran el carácter de parte en el juicio administrativo.

El Código Fiscal vigente, no repite un texto como el del artículo 77 mencionado, debido a que en el Código actual, la determinación y liquidación de los créditos fiscales, corresponden al mismo contribuyente; de igual forma, previene que la regla para verificar y liquidar los créditos fiscales, es la auto calificación, pero al mismo tiempo les da a las autoridades fiscales competencia para cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales, así como de comprobar la comisión de infracciones a los ordenamientos tributarios.

A continuación, transcribimos la siguiente tesis que nos muestra el criterio establecido por el poder Judicial Federal:

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL DE COMPROBACION E INVESTIGACION. CUANDO SE INICIAN. De la lectura de los artículos 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, 11, fracción I, y 12 del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de 1966, se desprende que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se inician con el primer acto de investigación que se notifique

legalmente al quejoso y no con la solicitud de documentos e informes en relación con la revisión de dictámenes de estados financieros formulados por un contador público, pues esto no constituye un acto de molestia en los términos del artículo 16 constitucional, ya que se efectúa en beneficio de los contribuyentes puesto que a través del mismo se les da oportunidad de presentar sus puntos de vista y pruebas en relación con dichos dictámenes y evitar así que la autoridad entre al ejercicio directo de las facultades de comprobación.”¹⁸

Por otra parte, la disposición contenida en la última parte del artículo 16 Constitucional, constituye además de una garantía de libertad en cuanto a la tutela proteger la intimidad y la vida privada de los individuos, es también una garantía de seguridad jurídica en tanto que determina en que condiciones podrá procederse a la invasión de la intimidad por ciertos órganos del Estado. Lo anterior encuentra sustento en la siguiente tesis:

“VISITA, ORDEN DE, EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. Si la orden de auditoría reclamada se emitió con apoyo en el artículo 16 constitucional y los dispositivos del Código Fiscal de la Federación, que facultan a la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, sujetándose a las leyes del caso

¹⁸ Séptima Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado En Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 205-216 Sexta Parte

*como a las formalidades prescritas para los cateos, resulta claro que dicha orden se ajusta a derecho, no teniendo por tanto la autoridad responsable obligación de señalar como motivación esencial en el orden de visita domiciliaria, que con base en los antecedentes que integran el expediente abierto a nombre del particular y la importancia que éste tiene como contribuyente dentro del marco general de recaudación fiscal, fue seleccionado para la práctica de una auditoría para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y menos aún, obligación de motivar tal expresión, dado que ese hecho es exorbitante e innecesario cuando se trata de ejercer una facultad que le deviene a la autoridad administrativa directamente de un precepto de la Constitución Federal, como lo es la facultad de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante visitas domiciliarias.*¹⁹*

Las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda, no implica un menoscabo en esta garantía, y por tanto deje de ser fundamental, lo que sucede es que esta esfera privada representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un Interés general aún más importante, que es el cumplimiento de determinadas obligaciones en las que la colectividad es la interesada o en su caso afectada.

De igual forma, el artículo 31 fracción IV de la Constitución impone la obligación de contribuir a lo gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, viéndose robustecida esta obligación por lo establecido por el artículo 6º en su tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que señala:

¹⁹ Octava Época. Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo II Segunda Parte-2. Página 626.

corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo salvo disposición expresa en contrario.

Por su parte el artículo 42 del Código Fiscal Federal enumera las facultades de comprobación a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Artículo 42. "Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estará facultado para:

I. *Rectificar errores aritméticos omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones...*

II. *Requerir a contribuyentes responsables solidarios o terceros para que exhiban...la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.*

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

IV. *Revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los efectos financieros de los contribuyentes...*

V. *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales...*

VI. Practicar u ordenar se practiquen avalúos o verificación física de bienes...

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

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales...

A continuación transcribimos una Tesis del criterio que se da ante conclusión de las facultades de comprobación:

"PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. CONCLUYE EN LA FECHA EN QUE SE DICTA RESOLUCION. El procedimiento administrativo de comprobación de cumplimiento de obligaciones fiscales, se inicia con la resolución mediante la cual la autoridad hacendaria ejerce las facultades de comprobación citadas y concluye con la resolución dictada en el mismo procedimiento, independientemente de la fecha en que se notifique dicha resolución; por tanto, la autoridad fiscal no está obligada, en el ejercicio de sus facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones tributarias, a sujetarse a leyes procesales cuya vigencia inició después de la fecha en que se dictó la resolución que concluye con el

procedimiento de comprobación mencionado.²⁰

Alfonso Cortina Gutiérrez menciona en su obra que *“ante el impresionante crecimiento del número de contribuyentes pensamos que es correcta la solución legislativa de no requerir que las denuncias individuales sean necesariamente objeto de una decisión ratificadora o rectificadora de su exactitud, que de cualquier manera no podría hacerse en todos los casos; es preferible colocarse en el supuesto de la sinceridad del contribuyente, pero toda vez que esta hipótesis no es siempre realista y se encuentra a veces tan distante de los hechos, se reserva la administración financiera la competencia para, dentro del término legal, hacer todas las revisiones, aclaraciones y rectificaciones que sean factibles dentro de las posibilidades materiales y técnicas de los funcionarios y empleados de la Secretaría de Hacienda.”*²¹

Al mismo tiempo que la Constitución garantiza en su artículo 16 la inviolabilidad del domicilio, pero la intimidad de los individuos no puede desvincularse del cumplimiento de los deberes Constitucionales a cargo de todo habitante del país. Del mismo modo, no debe perderse de vista la sumisión o sujeción que guardan los particulares frente al Estado para asegurar el cumplimiento de los deberes.

²⁰ Novena Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, Octubre de 1996. Tesis: VI.2o.59 A. Página 589.

²¹ CORTINA GUTIÉRREZ; Alfonso. Op. Cil. Pág. 84.

2.4. CARACTERÍSTICAS DE LAS INFRACCIONES FISCALES.

2.4.1 Concepto de infracción fiscal.

Antes de dar la definición de infracción fiscal, apuntaremos la definición de infracción, que da el Diccionario Jurídico Mexicano, (del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley o pacto). Es la contravención o norma de carácter administrativo derivada de una acción u omisión.

Para Sainz de Bujanda la infracción fiscal se entiende, *"en sentido genérico, toda vulneración de las obligaciones nacidas de las relaciones jurídico-tributarias, o si se prefiere, toda conculcación de las normas jurídicas en que esas obligaciones aparecen previstas y definidas."*²²

La infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona física o moral, que debe de ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración pública.

Por lo que respecta a López Velarde, la infracción fiscal es definida "como un acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

Por otra parte, el Doctor Miguel Ángel García Domínguez define a la infracción fiscal diciendo que "es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En esta se incluyen las violaciones de preceptos que impugnan tanto deberes formales como deberes substanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los

²² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op cit. Pág.558.

contribuyentes sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros particulares.”²³

Asimismo, Salnz de Bujanda refiere: *“para que se dé la infracción, se requiere primero, que exista en la ley una obligación fiscal: ya sea sustantiva, es decir, de pagar o formal, esto es sin contenido patrimonial o deber de hacer, de no hacer o de tolerar algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la administración en su tarea gestora, y segundo, se necesita que se dé una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación, puede ser un incumplimiento total, parcial e inclusive un cumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso o en lugar diferente del establecido en la ley.”*²⁴.

Desde el punto de vista puramente formal y de acuerdo con nuestro derecho positivo, generalmente una conducta es infracción fiscal cuando conforme a la ley debe de ser sancionada con pena pecuniaria por un órgano administrativo; pero el propio ordenamiento establece infracciones no punibles, tratándose de las llamadas excusas absolutorias, en las cuales la calificación de infracción permanece, pero la pena no se aplica, por ende, la pena es una consecuencia más o menos ordinaria de la infracción pero no siempre necesaria.

2.4.2. Clasificación de las infracciones Fiscales.

El Estado moderno y sus requerimientos socio-económicos de la población, no puede prescindir de los medios jurídicos suficientes para satisfacer sus

²³ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal. Cárdenas. México. pp. 72.

²⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo V. Quinta Edición. Editorial Depalma. Madrid, España. 1993. pp. 557y 558.

necesidades urgentes de recursos económicos, por lo que el derecho reconoce infracciones específicas con una jurisdicción administrativa propia.

- **Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales:**

La contravención es la violación no delictuosa de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; no existiendo por su parte dolo o mala fe, sino solamente negligencia o descuido en un oportuno cumplimiento de sus obligaciones.

Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la contravención como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecunarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento o intención por parte del contribuyente, pudiendo causar con ello un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública, por ejemplo: alterar la contabilidad, exhibir un documento falso; falsear los balances o inventarios; proporcionar informes falsos, no declarar los ingresos reales, entre otros, estas infracciones son del tipo de las que pueden incurrir en un delito de carácter fiscal.

- **Infracciones simples e infracciones complejas.**

Las infracciones simples son las que en un solo acto u omisión se viola una sola disposición. Las complejas son las que en un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción., por

ejemplo la falta de presentación por parte de una sociedad, de la declaración para el pago del impuesto sobre dividendos o utilidades distribuidas.

- **Infracciones leves e infracciones graves.**

Las infracciones leves son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales, mientras que las infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales, pudiendo incurrir en un delito de carácter fiscal.

- **Infracciones administrativas e infracciones penales.**

Las infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad judicial.

La Suprema Corte también da su propia clasificación de las infracciones, señalando que pueden ser severas y leves, lo anterior con base en la siguiente tesis jurisprudencial.

"INFRACCIONES FISCALES, NATURALEZA DE LAS. El legislador estableció la diferencia de las infracciones al fijar sanciones para las consistentes en dejar de pagar el impuesto respectivo y por pagarlo extemporáneamente, siendo las primeras severas, cuando existe el ánimo de evadir el impuesto, y leves las que se refieren sólo a extemporaneidad."²⁵

²⁵ Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III. Marzo de 1996. Tesis: I.1o.P.2 P, Página 916.

CAPÍTULO TERCERO

EL DELITO

3.1. El Delito

Algunos incumplimientos de obligaciones fiscales están previstos sólo como infracciones, mientras que otros, por su mayor gravedad, están tipificados, además, como delitos.

3.1.1. Concepto de Delito.

La palabra delito deriva del verbo latino "*delinquere*", que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

Para Giuseppe Magliore delito significa *"toda acción que la conciencia ética de un pueblo considera merecedora de pena, en determinado momento histórico. Esta noción, basada en el relativismo histórico, lleva consigo el testimonio de la experiencia. En realidad esta nos enseña que la moral cambia en los tiempos y los lugares y que es imposible hacer una lista, con valor absoluto, de los hechos acriminados y acriminables"*²⁶.

El artículo 7º del Código Penal Federal, refiere que delito es un acto u omisión que sancionan las leyes penales.

²⁶ MAGGIORE, Guisuppe. Derecho Penal (El Delito). Vol I. Segunda Edición. Editorial Temis. Bogotá Colombia. 1989. pág. 253.

En este sentido Maggiore vuelve a señalar que *"delito es toda acción que ofende gravemente el orden ético jurídico y por esto merece aquella grave sanción, que es la pena. En otros términos: delito es un mal que debe ser retribuido con otro mal, para la reintegración del orden ético-jurídico ofendido."*²⁷

Por su parte, Carrara define al delito como: *"La infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo moralmente imputable y políticamente dañoso"*²⁸

A nuestro parecer, la definición de delito que da el artículo 7° del Código Penal Federal, no es acertada porque la pena en sí misma no es un elemento suficiente significativo para que por medio de ésta se pueda caracterizar al delito, ya que por ejemplo existen delitos que gozan de una excusa absolutoria y no por esto pierden el carácter delictuoso. La pena efectivamente es la consecuencia de la conducta jurídicamente sancionable, es decir, cuando esa conducta humana encuadra dentro de los elementos de un tipo penal determinado, y sancionado por una ley sustantiva, pero esa conducta no es delictuosa porque se le puede sancionar penalmente, ya que la consecuencia que una acción produzca no debe ser el elemento sine qua non para describir la esencia de la acción misma.

²⁷ *Ibidem*, pág. 251.

²⁸ CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, Editorial Porrúa, 26 Edición, 1989, pág. 125.

3.1.2. El Cuerpo del Delito

Según Manuel Rivera Silva nos dice que *"cuerpo del delito es el contenido del delito real que cabe en los límites fijados por la definición de un delito legal."*²⁹

De la anterior definición podemos entender que cuerpo del delito, es la parte de un todo, para después entender qué parte le corresponde a aquél, el todo a que nos referimos es el delito real, que encontramos integrado con la intención del proceder a cambios en el mundo externo, cuando una parte de ellos se adapta a la definición de un delito hecha por la Ley, lo que en la definición se le llama delito legal, y lo que entenderíamos como la definición que crea el legislador fijándose en los actos conculcadores de la vida social, para forjar los tipos delictivos.

En otras palabras el cuerpo del delito son todos aquellos elementos que integran el tipo penal.

3.1.3. Elementos del delito.

- a) Conducta
- b) Tipicidad
- c) Antijuridicidad
- d) Culpabilidad
- e) Punibilidad

²⁹ RIVERA SILVA, Manuel. El Procedimiento Penal, México. Editorial Porrúa, 19ª Edición. 1990. pág.155.

a) Conducta

La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. Sólo la conducta humana tiene relevancia para el derecho penal, el acto y la omisión debe corresponder sólo a éste, porque el hombre es el único ser capaz de voluntariedad.

La conducta como la actividad o inactividad voluntaria, o no voluntaria en los delitos culposos, con lo que produce un resultado cuándo se transgrede una conducta prohibitiva, en tratándose de los delitos comisivos, en una preceptiva en los omisivos y en ambas en los delitos de comisión por omisión.

Lo expresado anteriormente, pone de manifiesto que al exteriorizarse la voluntad, puede adoptar las formas de acción y de omisión, y esta última a su vez en omisión simple y omisión impropia o comisión por omisión.

Entendemos como acción a la actividad voluntaria realizada por el sujeto, haciendo referencia tanto al elemento físico de la conducta como al psíquico de la misma voluntad. La omisión se define como la inactividad voluntaria cuando la norma penal impone el deber de ejercitar un hecho determinado y, la omisión impropia consiste en producir un cambio en el mundo externo, mediante la omisión de una conducta que el derecho ordenaba hacer.

b) Tipicidad

La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción que el Estado hace de una posible hecho, en los preceptos legales, lo que se denomina la creación legislativa, (el tipo).

La tipicidad presupone el hecho tipificado más la adecuación típica o subsunción del hecho concreto al tipo legal; no debe confundirse al tipo con la tipicidad, el primero es el antecedente necesario del delito, es decir, su presupuesto, mientras la tipicidad es uno de sus elementos constitutivos.

c) Antijuridicidad

La antijuridicidad, radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo. Para que quede claro este concepto diremos como ejemplo, que puede ocurrir que una conducta típica esté en aparente oposición al derecho y sin embargo no sea antijurídica por mediar alguna causa de justificación.

Se tendrá como antijurídica una conducta adecuada al tipo cuando no se pruebe la existencia de una causa de justificación, es antijurídica una acción cuando contradice las normas del derecho.

El injusto que afirma que la acción contradice al derecho, al ordenamiento jurídico, a las normas del derecho, dice Mezger, la caracteriza adjetivamente como acción "injusta" y "antijurídica". El propósito fáctico como tal, y en su caso el estado creado por él, es sustancialmente un injusto, una antijuridicidad.

d) Culpabilidad

La culpabilidad, la define el tratadista Castellanos Tena, como *"el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto"*. En esta definición podemos encontrar que se da una generalidad, ya que el "acto" de que nos está hablando Castellanos, implica por un lado que el sujeto pudo querer el resultado, o bien que no queriéndolo, no puso la debida atención para que este no tuviera verificativo.

En amplio sentido la culpabilidad ha sido estimada por Jiménez de Asúa como *"el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de conducta antijurídica."*³⁰

En sentido estricto la culpabilidad es la reprochabilidad, calidad específica del desvalor que convierte el acto de voluntad en un acto culpable.

La culpabilidad es un elemento constitutivo del delito, sin él no es posible concebir su existencia. Esta verdad quedó apuntada por Beling al elaborar el principio *"nulla poena sine culpa"*.

Formas de Culpabilidad:

- ◆ Dolo
- ◆ Culpa
- ◆ Preterintención

El dolo se define como la voluntad dirigida a llevar a cabo el tipo previsto por la ley, como una forma del delito, esta conducta tiene que ser dirigida como un querer llevar a cabo el evento que presenta los requisitos formales y causales del delito.

Para Maggiore, al abordar el tema, señala que el que obra dolosamente prevé y quiere el delito en la totalidad de los elementos: acción y resultado, antijuridicidad y culpabilidad.

El tipo de defraudación fiscal exige el elemento subjetivo de dolo. Aunque el Código fiscal de la Federación no lo dice expresamente, la doctrina penal y la jurisprudencia han entendido que este tipo no se puede cometer en forma culposa, ya que de acuerdo con la dogmática penal el término de defraudación fiscal 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 en perjuicio del fisco federal.

La culpa, para Carrara, radica en la voluntaria omisión de diligencia en calcular las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho; toda vez que no se empleó la reflexión con la cual podía visualizarse la consecuencia que traería dicha omisión.

La culpa se da cuando una persona actúa con negligencia, por lo que por su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de precaución, pericia, o simplemente de los cuidados necesarios, se produce una situación antijurídica típica no querida directamente, ni consentida por su voluntad, pero que se pudo haber previsto y cuya realización era evitable por él mismo.

Preterintención: en los delitos preterintencionales se produce el fenómeno en que el agente, al realizar dolosamente un hecho delictivo, produce otro más grave no abarcado por su intención. Para Angel Reyes Navarro el delito preterintencional se configura *"cuando el daño causado es mayor de aquel que tenía intención de causar el agente, o dicho en otras palabras, cuando el resultado ha sobrepasado a la intención del autor."*³¹

e) Punibilidad

La punibilidad, en particular, no creemos que este sea un elemento del delito sino una consecuencia del mismo, sin embargo y dado que el artículo 7º de nuestro Código Penal Federal, define al delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales", por lo que es prudente referir la siguiente definición de punibilidad: consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta típica, antijurídica y culpable.

Por punibilidad entendemos, la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social.

Asimismo entendemos como pena a la efectiva privación o restricción de bienes de que se hace objeto el sujeto que ha sido sentenciado por haber cometido un delito.

La finalidad de la pena es, principalmente la prevención especial, es decir, va dirigida básicamente a impedir que el sujeto en cuestión reincida, y se justificaría como instrumento de repersonalización del individuo. Además conlleva una segunda finalidad, que es "la prevención general", ya que al

³¹ NAVARRO REYES, Angel. La Preterintencionalidad. Editorial Jus. México 1949. Pág 100.

sancionar al delincuente se refuerza la intimidación de la colectividad, y se ejemplifica a los demás para que se abstengan de violar la norma.

3.2. LOS SUJETOS

3.2.1. El Sujeto Activo del Delito.

Pavón Vasconcelos, al abordar este tema refiere, *"sólo el hombre es sujeto activo del delito, porque únicamente él se encuentra provisto de capacidad y voluntad y puede, con su acción u omisión infringir el ordenamiento jurídico penal."*³²

Por otra parte, el artículo 13 del código punitivo federal señala quienes pueden ser sujeto de cometer delitos, señalando:

- 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 dolosamente a otro a cometerlo;
- VI** Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
- VII** Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento a una promesa anterior al delito y
- VIII** Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

³² PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. Manual de derecho Penal Mexicano. Parte General. 9ª Edición. Editorial Porrúa. México. 1990. Pág.167.

Las personas morales no son sujetos activos del delito, por lo que no puede exigírseles responsabilidad por los actos realizados por las personas físicas que obren en su nombre y representación.

Para la consumación del tipo de defraudación fiscal debe existir una relación jurídica obligacional de carácter tributario que debe ser preexistente a la consumación del delito, "el deudo tributario".

En el derecho tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria. la única limitación es que este incapaz debe ser representado por un tutor, que vendría a ser el sujeto activo del delito.

El propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 95, en sus siete fracciones, señala quienes son responsables de los delitos fiscales, sin embargo este artículo lo único que hace es repetir lo apuntado por el artículo 13 del Código Penal Federal, que con anterioridad ya mencionamos.

Los diferentes tipos de sujeto activo son:

- ♦ Autor material del delito.- La persona que realiza la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible.
- ♦ Autor intelectual.- Aquella persona que participa en la comisión del delito, contribuyendo a su ejecución en forma intelectual al proponer, incitar o compeler el mismo.
- ♦ Cómplice y encubridor.- Aquella persona que auxilia al autor del delito, con anterioridad a su realización, concomitantemente con ella o después de su consumación.

3.2.2 El Sujeto Pasivo.

En la ejecución de los delitos, generalmente concurren dos sujetos, un activo que lleva a cabo la conducta o hecho, y otro pasivo inmediato, sobre el cual recae la acción. Por excepción no suele ser así, cuando la conducta antijurídica no afecta propiamente a una persona física, más bien a un orden jurídicamente tutelado, indispensable para el desenvolvimiento ordenado y pacífico de los integrantes de una sociedad.

Cuello Calón, lo define como *"el titular del Derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito"*.³³

Los sujetos pasivos pueden ser los siguientes:

- La persona física, incluso desde antes de su nacimiento, protegiendo su integridad corporal y bienes jurídicos, como la salud, libertad y patrimonio entre otros.
- La persona jurídica o moral, pudiendo lesionar los bienes jurídicos tales como el patrimonio o el honor del que sea titular.
- El Estado como titular de bienes protegidos por el ordenamiento jurídico penal, pudiendo ser, por tal motivo, víctimas de la conducta delictiva.
- La sociedad, como son los delitos contra la moral pública o la economía pública.

³³ CUELLO CALÓN, Eugenio. Derecho Penal. Tomo I. 18ª Edición. Editorial Bosh. Barcelona. 1981. Pp. 135.

Específicamente en el delito de defraudación fiscal, el sujeto pasivo del delito siempre será el Estado, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.2.3.-El Objeto del Delito.

Existen dos clases de objetos del delito.

El objeto jurídico.- Pavón Vasconcelos entiende a este como *"el bien jurídico tutelado a través de la ley penal mediante la amenaza de una sanción; puede decirse que no existe delito sin objeto jurídico, por constituir éste su esencia"*³⁴

El objeto material.- Asimismo, el autor antes citado al referirse al objeto material, lo concibe como *"la cosa o persona dañada, o que sufre el peligro derivado de la conducta delictiva, no debiéndose confundir con el sujeto pasivo aunque en ocasiones este último puede constituir al mismo tiempo el objeto material del delito."*³⁵

3.3.-EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO

Para comenzar a hablar del bien jurídicamente protegido en el delito de defraudación fiscal, tendremos que hablar por separado al fin del derecho fiscal y el objeto del derecho penal, para llegar a la conclusión del bien que se protege.

El fin del derecho fiscal es el recaudar íntegra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos, lograr la seguridad, el bienestar y

³⁴ PAVÓN VASCONCELOS. Op Cit. pág. 175.

³⁵ Idem.

la prosperidad de la sociedad, así como la organización de las instituciones orgánicas y políticas que permiten al Estado cumplir sus funciones, mediante la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos.

En cuanto al derecho penal, su fin primordial es proteger de forma mediata el orden económico, por ello el objeto jurídico primordialmente protegido es el tesoro del Estado, destinado a satisfacer las necesidades colectivas, es decir, el erario público, por lo que de manera indirecta, se protege el orden económico en sentido estricto, para así poder lograr una correcta planeación económica de la Nación.

Cuando alguien lesiona el patrimonio de la hacienda pública, no se produce inicialmente un menoscabo económico en las arcas del erario público, sino que se lesiona además el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía impidiendo la consecución de una serie de fines de carácter económico y social, que el Estado persigue a través de la percepción de los tributos, es por esto que la defraudación fiscal, lesiona a la hacienda pública, pero además y directamente al ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, por lo que indirectamente se busca proteger el orden económico, pero de manera directa lo que se protege es el patrimonio del erario público.

Se puede decir que el orden económico es un bien jurídico abstracto, que puede resultar irrelevante para la comprensión de un determinado tipo penal económico, por ello el objeto jurídico primordialmente protegido es el patrimonio del erario público y con la protección penal de éste se protege de forma mediata el orden económico.

El delito de defraudación fiscal protege de modo indirecto el buen funcionamiento de la hacienda pública, ya que toda falta de pago causa un

efectivo perjuicio económico a la hacienda pública a través de lesionar el sistema tributario.

Se podría entender que la razón que llevó al legislador a elevar este comportamiento a la categoría de delito es que se protege un bien jurídico ulterior, como es el funcionamiento del sistema fiscal.

3.4.- CLASIFICACIÓN DEL DELITO.

La siguiente clasificación la daremos atendiendo a lo planteado por Pavón Vasconcelos.

Atendiendo al sujeto pasivo, los delitos se clasifican en:

- Personales, cuando la lesión recae sobre una persona física.
- Impersonales, cuando la lesión recae sobre una persona jurídica, el Estado o la sociedad en general.

Atendiendo al sujeto activo y tomando en cuenta la calidad y el número de sujetos que intervienen en la comisión del delito, se clasifican en:

En razón de la calidad del sujeto:

- Delitos de sujeto común o indiferente, en los que la ley, no determina alguna característica específica, por lo que cualquier persona puede cometerlo, para que se configure éste.

- ◆ Delitos exclusivos, propios o de sujeto calificado, en los cuales el sujeto activo exige determinada cualidad o relación personal, por lo que quien específicamente tenga la característica señalada, puede cometer el delito.

En razón al número de sujetos:

- ◆ Monosubjetivos, en los que el esquema legal permite la comisión de la conducta o del hecho por una sola persona.
- ◆ Plurisubjetivos, en los que el precepto legal, sólo pueden realizarse con el concurso necesario de varios sujetos.

3.5.- DIFERENCIA ENTRE INFRACCIONES FISCALES Y DELITOS FISCALES.

Las infracciones fiscales y los delitos fiscales conducen cada materia a su propio campo, lo que trae consigo una regulación distinta, con distinto procedimiento, con distintos órganos para perseguirlos y sancionarlos y, con un reparto entre ellos de las sanciones específicas que jurídicamente se pueden imponer.

Las necesidades económicas del Estado son tan amplias que ha obligado al Derecho a reconocer unas infracciones específicas con unas jurisdicciones administrativas propias, y la posibilidad de que en ciertos casos se de la concurrencia de jurisdicciones y procedimientos, aplicándose sanciones diversas a una misma conducta, por dos poderes estatales distintos.

Esta doble consideración de la misma conducta puede darse ya que, según actúe la autoridad administrativa o la judicial, se protegen aspectos diversos

del interés tutelado, aplicando diversas sanciones; por un lado la sanción penal en materia de delitos fiscales es una pena privativa de la libertad, mientras que en la infracción fiscal la sanción es económica.

Las siguientes tesis Jurisprudenciales nos muestran el criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tomado con respecto a las sanciones penales y fiscales.

"SANCIONES FISCALES, INDEPENDENCIA DE LAS, RESPECTO A LAS PENALES. Conforme al artículo 205 del Código Fiscal de la Federación, en las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales se tomará en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo y las sanciones que correspondan por tal concepto, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que en su caso pudiera imponer la autoridad judicial por responsabilidades de orden penal. Lo que quiere decir que el procedimiento administrativo y el penal son independientes, razón por la que, aun cuando se haya sobreesido el proceso instaurado a una persona, esa situación no puede afectar ni influir en las sanciones administrativas que se le puedan imponer."³⁶

Amparo en revisión 1805/56. Manuel Díaz Cancino. 5 de diciembre de 1963. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

³⁶ Quinta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CII. Página: 1569

"DELITOS FISCALES. LA AUTORIDAD JUDICIAL NO DEBE IMPONER PENA PECUNIARIA, TRATÁNDOSE DE. Tratándose de delitos fiscales, la autoridad judicial está impedida legalmente para imponer sanciones pecuniarias, lo cual compete única y exclusivamente a las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, sin que ello afecte al procedimiento penal, de acuerdo a lo que establece el artículo 94 del Código Fiscal."³⁷

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1805/94. Samuel Wigisser Karpul. 14 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos E. Rueda Dávila. Secretario: Manuel Caravantes Sánchez.

Tanto la Jurisdicción administrativa como la Penal, actúan para aplicar las penas o en su caso sanciones establecidas en la ley, con completa independencia, ya que aunque sancionan una misma conducta, cada una persigue fines diversos.

3.6.- DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO ESPECIAL

El Código Penal no agota todo el contenido del derecho penal, en el sistema jurídico mexicano existe un gran número de normas, las cuales constituyen un complejo heterogéneo al que se suele denominar delitos especiales o derecho penal especial.

³⁷ Sexta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXVIII, Tercera Parte. Página: 12

A partir de la realidad legislativa, suele considerarse que el derecho penal especial nace de existencias prácticas y teóricas penales, por lo que las distintas áreas que van surgiendo en este campo vendrían a ser ramas especiales del derecho penal, es decir, que se está en presencia de singulares derechos sancionadores, con particularidades sui géneris, tratándose de áreas especiales, susceptibles de tratamiento singular.

"Las circunstancias de que estos ilícitos y las sanciones inherentes a ellos se contengan en las leyes administrativas no altera la validez del aserto anterior, pues no debe confundirse la naturaleza de las normas con la denominación de las leyes. Se trata de un sector del derecho penal que aún no ha emigrado del campo de la legislación administrativa al Código Penal, pero que no deja por ello de ser constitutivamente derecho penal"³⁸

En este sentido el artículo 6º del Código Penal Federal señala:

Artículo 6. Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí 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, lo conducente en el Libro Segundo,

Este delito a pesar de que se trata de "un delito especial" , es impersonal , general y abstracto, por lo que no va en contra del artículo 13 Constitucional, simplemente por su naturaleza lo encontramos regulado en el Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

³⁸ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. Los Delitos Especiales Federales. Editorial Trillas. México 1991, P.p. 30,31.

Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviere complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.

3.7.- EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Es importante señalar que el estudio del presente trabajo solamente abarca el delito de defraudación fiscal federal, contenido en el Código Fiscal de la Federación, no obstante que en los Estados también encontramos tipificado éste, por regla general siguen el mismo esquema del Código Tributario Federal. Por lo que solamente señalaremos los artículos en que se encuentran regulados; cabe hacer mención que en algunos de los Estados éste no es considerado como delito en el código tributario del estado, sino solamente se prevé como infracción.

Códigos Financieros de:

AGUASCALIENTES

Título Tercero, Capítulo II

Artículo 80 defraudación fiscal

Artículo 81 Equiparable

Artículo 82 Sanción

BAJA CALIFORNIA

Capítulo IV

Artículo 59 defraudación fiscal

Artículo 60 sancionado

Artículo 61 y 62 Equiparable

BAJA CALIFORNIA SUR

Título Cuarto, Capítulo Primero (De las Infracciones)

Artículo 71, fracciones XX, XXI

Artículo 76 Sanción

CAMPECHE

Título Quinto, Capítulo II

Artículo 69 defraudación fiscal

Artículo 70 equiparable

Artículo 71 sanción

COAHUILA

Título Quinto, Capítulo Segundo

Artículo 104 defraudación fiscal

Artículo 105 equiparable

Artículo 106 sanción

COLIMA

Capítulo Tercero, Capítulo IV

Artículo 62 defraudación fiscal

Artículo 63 equiparable

Artículo 64 sanción

CHIAPAS

Título Cuarto, Capítulo II

Artículo 99 Defraudación Fiscal, previsto y sancionado

Artículo 100 Equiparable.

CHIHUAHUA

Capítulo VII

Artículo 99 defraudación fiscal previsto y sancionado

DISTRITO FEDERAL

Título Cuarto, Capítulo III

Artículo 526 defraudación fiscal, previsto y sancionado

Artículo 527 equiparable

DURANGO

Capítulo Segundo

Artículo 94 defraudación fiscal previsto y sancionado

Artículo 95 equiparable

ESTADO DE MÉXICO

Título Tercero, Capítulo Tercero

Artículo 100 defraudación fiscal

Artículo 101 equiparable

Artículo 102 sancionado

GUANAJUATO

Título Séptimo, Capítulo Único, Sección Tercera

Artículo 98 defraudación fiscal

Artículo 99 Equiparable

Sanción artículos 282, 268 y 269 del Código Penal del estado

HIDALGO

Título Tercero Capítulo II

Artículo 89 defraudación fiscal

Artículo 90 equiparable

Artículo 91 sanción

JALISCO

Capítulo Cuarto

Artículo 67 defraudación fiscal

Artículo 68 equiparable

MICHOACÁN

Título Cuarto, Capítulo II

Artículo 88 defraudación fiscal

Artículo 89 sanción

MORELOS

Artículo 195, defraudación fiscal

Artículo 196, sanción

Artículo 197, equiparable

NAYARIT

Título Quinto

Artículo 64, defraudación fiscal

Artículo 65 Equiparable

Artículo 66 sanción

NUEVO LEÓN

Título IV, Capítulo II

Artículo 102 defraudación fiscal previsto y sancionado

Artículo 103 equiparable

OAXACA

Título Quinto

Capítulo II

Artículo 80 defraudación fiscal, previsto y sancionado

PUEBLA

Título Tercero, Capítulo III

Artículo 79 defraudación

Artículo 80 sanción

QUERÉTARO

Título Tercero, Capítulo Tercero

Artículo 102 defraudación fiscal previsto y sancionado

Artículo 103 equiparable

QUINTANA ROO

Título Cuarto, Capítulo II

Artículo 100 defraudación fiscal

Artículo 101 sanción

SAN LUIS POTOSÍ

Título Tercero, Capítulo Primero

Artículo 78 fracc. XVI, XVII (INFRACCIÓN)

SINALOA

Capítulo Segundo

Artículo 116 defraudación fiscal, previsto y sancionado

SONORA

Título Cuarto, Capítulo Primero

Artículo 71 fracciones XIX, XX, XXI (INFRACCIÓN)

TABASCO

Título IV, Capítulo II

Artículo 86 defraudación fiscal previsto y sancionado

Artículo 87 equiparable

TAMAULIPAS

Artículo 102 defraudación fiscal previsto y sancionado

Artículo 103 equiparable

TLAXCALA

Capítulo V, Sección Segunda

Artículo 77 defraudación fiscal

Artículo 78 equiparable

Artículo 79 sanción

VERACRUZ

Capítulo V, Sección VI

Artículo 61 defraudación fiscal

Artículo 62 equiparable

Artículo 63 sanción

YUCATÁN

Título IV, Capítulo II

Artículo 115 Defraudación Fiscal, previsto y sancionado

Artículo 116 Equiparable.

CAPÍTULO CUARTO

EL ASPECTO PROCESAL PENAL FISCAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

No podríamos empezar a hablar del proceso penal sin tener como antecedente el procedimiento administrativo, toda vez que es el punto del cual se parte para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en uso de sus facultades de comprobación, pueda tener conocimiento de irregularidades por parte de los contribuyentes algunas de las cuales podrán encuadrar dentro de los tipos penales descritos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

4.1.1. Visita Domiciliaria

Para los efectos del presente trabajo solamente vamos a tratar el tema de la visita domiciliaria, porque el enfoque específico que daremos, es el relacionado con los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 108 y 109, que son defraudación fiscal y su equiparable.

La autoridad administrativa obligada a ejecutar las leyes, está facultada por la propia Constitución para practicar visitas domiciliarias con la finalidad de comprobar que sean acatadas las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas por los cateos, estos actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas

domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado y este fundamento constitucional, lo encontramos en el artículo 16 párrafo once que señala:

Art. 16 Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...Las autoridades administrativas podrán practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...

Estas visitas deben de reunir las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, que la orden escrita señale: el lugar en donde debe realizarse, las personas que deben atender la visita, el objeto de la misma, así como los libros y documentos que se van a inspeccionar para conocer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales. El mismo artículo 16 nos señala las formalidades prescritas para los cateos, en el párrafo octavo que señala:

**En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al*

concluiría, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia."

Como se apuntó en el capítulo anterior una de las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son las visitas domiciliarias cuya base legal la encontramos en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Art. 42. Las Autoridades Fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales estarán facultadas para:

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

Los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos que debe cubrir una orden de visita, que son los siguientes:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito.

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Artículo 43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

La visita se debe realizar en el domicilio señalado en la orden, con la persona que se visita o su representante legal, excepto si previo citatorio entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitantes deberán

Identificarse y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores.

Una vez iniciada la visita se procede a revisar y seleccionar la documentación o a marcar los documentos para asegurar dicha información.

De todas las visitas deberá levantarse un acta en la que se asienten todos los hechos que tuvieron lugar durante éstas, las cuales pueden ser totales o parciales, también se pueden efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado con el fin de conocer con mayor certeza su situación fiscal, y en todo caso deberán levantarse actas para hacer constar los hechos que conozcan los visitadores.

De esta Inspección domiciliaria deberá levantarse una última acta parcial en la que se harán mención expresa de los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, concediéndosele al visitado un plazo de cuando menos veinte días por cada ejercicio revisado, para que presente los documentos, libros o registros que desvirtúen estos hechos o señale el lugar en que se encuentren, teniéndose los mismos por consentidos si antes del cierre del acta final, éstos no son presentados. (artículo 46 CFF).

El hecho de que la última acta parcial pueda ser desvirtuada establece una presunción que admite prueba en contrario, tiene un impacto fundamental en el ámbito penal, toda vez que no obstante que el artículo 92 en su fracción primera del propio ordenamiento nos dice que para proceder penalmente por diversos delitos entre los que se encuentran los delitos de defraudación fiscal y su equiparable, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela,

Independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado, ello no resulta cierto, ya que sería absurdo formular una querrela antes de que se levante el acta final y que posteriormente el contribuyente visitado desvirtuara los hechos.

Si bien es cierto que este artículo faculta a la Secretaría a querellarse no importando el estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, el hecho de que la última acta parcial admita prueba en contrario, nos deja ver el inconveniente que tendría excitar al órgano de Justicia cuando las pruebas con que es soportada una querrela puedan quedar nulificadas al momento en que el contribuyente desvirtúe los omisiones consignados en la referida acta.

Al concluir la visita se levantará el Acta Final, para lo cual se citará al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta previo citatorio, o se niega a firmarla, se asentará en el acta esta situación, lo cual no afecta su validez.

4.2.- EL PROCEDIMIENTO PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.2.1. Non bis in idem.

De acuerdo con nuestro sistema jurídico, el incumplimiento de una obligación tributaria puede ser tanto delito como infracción. Lo cual podría plantear el problema de que una misma conducta sea castigada simultáneamente en los ámbitos penal y administrativo, lo que podría hacer pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, (*non bis in idem*) lo cual es contrario al principio constitucional de que "Nadie puede

ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se absuelva o se condene".

Sin embargo, este presunto problema se resolvió al considerar que la conducta ilícita no se sanciona dos veces, sino que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo, pena corporal y sanción económica, que son impuestas por autoridades diferentes.

En materia penal las sanciones son pecuniarias y corporales, es decir, se imponen en dinero y privación de la libertad. Pero tratándose de los delitos fiscales, la autoridad judicial no impone condena en reparación del daño ni en multas, toda vez que la autoridad administrativa, como lo disponen las leyes fiscales, hace efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, por lo que los jueces y tribunales que conocen de procesos por defraudación fiscal deben respetar las disposiciones administrativas respecto de impuestos y multas, porque en sí mismas son independientes de la sentencia que recaiga en el proceso y, como anteriormente se señaló, lo único que éstas pueden determinar dentro del proceso penal es la fijación del monto de la caución, si el delito no es grave.

Respecto de este tema la doctrina se ha dividido en tres teorías, que son la cualitativa, cuantitativa y legislativa, que a continuación se mencionan.

"La Teoría Cualitativa señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales, puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios morales o de derecho natural que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que

la administración realiza a favor de los gobernados, por lo que, al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses de los particulares.³⁹

Teoría Cuantitativa, esta teoría considera para su diferenciación, que sólo se debe tomar en cuenta su grado de peligrosidad para la conservación del orden social, por lo que cuando la conducta ilícita pone en peligro la conservación del orden social o su estabilidad, estaremos frente a un delito, pero si sólo se trata de una violación a reglas de menor importancia, se tratará de una infracción.

Teoría Legislativa; es aquella en que se considera que la diferencia radica en la apreciación del legislador quien por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito en base a la política criminal, por lo que resulta necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido como infracción o como delito.

4.2.2. La Querrela.

La querrela, es un requisito de procedibilidad sin la cual no se puede dar inicio al ejercicio de la acción penal de los delitos que tratamos, por lo que iniciaremos definiendo a ésta.

La querrela es un derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito, para hacerlo del conocimiento de las autoridades y de dar su anuencia para que sea perseguido.

³⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. 2ª Edición. Pág. 175 México. 1997.

El profesor Guillermo Colín Sánchez señala en su obra que "La querrela es una participación calificada de conocimiento a la autoridad, y el carácter calificado radica en que la querrela sólo puede ser hecha por la parte directamente afectada por los actos o hechos, o interesada en los resultados que éstos produzcan y que van a ser objeto de la participación del órgano Estatal."⁴⁰

Asimismo Manuel Rivera Silva, define la querrela como "la relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto que se persiga al autor del delito".⁴¹

La querrela debe contener una relación de actos delictuosos, hecha ante el Ministerio Público, ya sea en forma verbal o escrita, señalando el nombre de la persona que ha cometido el delito, además de hacer una exposición de los hechos que integran el acto u omisión sancionado por la ley penal.

Debe exigir claramente la manifestación de la queja, ya que en los delitos de querrela necesaria, se puede dar el perdón del ofendido, por lo que debe hacerse patente que no se otorga tal perdón.

El delito de defraudación fiscal y del equiparable a este, es un delito de querrela necesaria por parte del ofendido, como lo señala el artículo 114 del Código Federal de Procedimientos Penales, que dice:

Es necesaria querrela del ofendido, solamente en los casos en que así lo determine el Código Penal u otra ley.

⁴⁰ COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Editorial Porrúa. México, Décima Tercera Edición, Pág. 265.

⁴¹ RIVERA SILVA, Manuel. El Procedimiento Penal, Décimo Novena Edición. Editorial Porrúa, México. 1990. Pág. 112.

Por lo que, por tratarse de un delito que se persigue a petición de la parte ofendida pondrá de conocimiento al Ministerio Público, para que este sea perseguido, no pudiendo hacerlo en ningún caso para esta clase de delito, sin la manifestación de la voluntad de quien tiene el derecho.

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 92 fracción primera lo siguiente:

Artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, (Capítulo II, De los Delitos Fiscales) será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

I.- Formule Querrela, tratándose de los delitos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114...

Por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la competente para formular la querrela por los delitos de defraudación fiscal y su equiparable; a su vez el Reglamento interior de esta Secretaría, hace mención de quiénes son los facultados para emitir éstas; confiriendo esta facultad al Procurador Fiscal de la Federación, con base en el artículo 10 fracción XXVIII, el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, artículo 81 fracción II; Director General de Delitos Fiscales, artículo 82 fracciones II y III así como al Director de Defraudación Fiscal, con base en el artículo 82-A fracciones I y II, que a la letra dicen:

Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

XXVIII. Denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus

funciones, allegándose de los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Unidad de Contraloría Interna y la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, así como denunciar o querellarse ante el Ministerio Público, en representación de la Secretaría y cuando proceda otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales.

Artículo 81. Compete al Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones:

II. Denunciar, querellarse, presentar las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría; así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda.

Artículo 82. Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales.

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por los servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; así como de

otros hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, o de aquellos en que tenga interés;

II. Denunciar, querellarse, así como formular o presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda.

Artículo 82-A. Compete a la Dirección de Defraudación Fiscal:

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, y demás delitos fiscales; así como de otros hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, o de aquellos en que tenga interés;

II. Denunciar, querellarse, así como formular o presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda.

4.2.3. Documentos que se anexan a la querrela.

Declaraciones provisionales o definitivas del contribuyente, correspondiente al ejercicio o ejercicios fiscalizados.

Copias certificadas o documentos originales que fueron tomados de la contabilidad del contribuyente, con los cuales se pretende demostrar, la comisión de la trasgresión penal.

Actas parciales de visita domiciliaria o levantadas con motivo de una revisión de escritorio, así como aquellas que contienen informes de terceros, cuando estos informes fueron recabados en el domicilio de los clientes o proveedores del contribuyente.

El Acta Final, levantada al contribuyente, la última acta parcial y en su caso el escrito de inconformidad del contribuyente.

Los denominados papeles de trabajo, elaborados por los auditores, que contienen información que emanó de la contabilidad del contribuyente.

Dictamen técnico contable elaborado por auditores de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en la cual se emite una opinión sobre las omisiones en que a juicio de la autoridad, incurrió el contribuyente.

Testimonio de la Escritura Constitutiva del contribuyente, cuando este sea una persona moral, así como testimonios de las modificaciones que se hubieran dado a dicha escritura, en lo que se refiere a cambios en el Consejo Directivo u órganos de la administración de la Sociedad o cambio de capital social.

Determinación del perjuicio suscrito por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, de acuerdo a la fracción XXIII, del artículo 23 del Reglamento Interior del servicio de Administración Tributaria, que señala:

Art. 23. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

XXIII Informar a la autoridad competente de los hechos de que tenga conocimiento que pueda constituir delitos fiscales acompañando, en su caso, la cuantificación del perjuicio sufrido por el fisco federal.

En algunas ocasiones se acompaña también una liquidación que contiene las contribuciones omitidas, los recargos, las sanciones y las actualizaciones de tales créditos fiscales, presuntivamente adeudados por el contribuyente, que surte efectos sólo para fines penales, atento a lo dispuesto en el artículo 92, párrafo Tercero, que señala:

Art. 92.

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

...

...

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código...

No se perfecciona la acción procesal penal en los delitos previstos en el Código Fiscal Federal, sino hasta el momento que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifiesta que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio, por lo que una vez presentada la querrela se inicia la Averiguación Previa, de la cual conocerá el Agente del Ministerio Público de la Federación, toda vez que se trata de un delito del orden Federal, de conformidad con los artículos 73 fracción XXI y 102 apartado A párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 50 inciso e) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Artículo 50. Los Jueces Federales penales conocerán:

I. De los delitos del orden federal.

Son delitos del orden federal:

a) Los previstos en las leyes federales y en los tratados internacionales. En el caso del Código Penal Federal, tendrán ese carácter los delitos a que se refieren los incisos b) a l) de esta fracción;

b) Los señalados en los artículos 2 a 5 del Código Penal;

c) Los cometidos en el extranjero por los agentes diplomáticos, personal oficial de las legaciones de la República y cónsules mexicanos;

d) Los cometidos en las embajadas y legaciones extranjeras;

e) Aquellos en que la Federación sea sujeto pasivo ...

El artículo 2º del Código Federal de Procedimientos Penales, en su fracción I, menciona:

"Artículo 2. Compete al Ministerio Público Federal llevar a cabo la Averiguación Previa y ejercer, en su caso, la acción penal ante los tribunales.

En la Averiguación previa corresponderá al Ministerio Público:

1.- Recibir las denuncias, acusaciones o querellas que le presenten en forma oral o por escrito sobre hechos que puedan constituir delito..."

La acusación o querrela, llevan al órgano investigador al conocimiento de un acto reputado como delito. Con este conocimiento el Ministerio Público, debe practicar todas las diligencias necesarias para convencerse de la existencia de un delito real y la responsabilidad de un sujeto, con lo que se está preparando el ejercicio de la acción penal. Reuniendo todos los elementos que acrediten el cuerpo del delito, puede excitar al órgano Jurisdiccional para que aplique la ley al caso concreto.

4.2.4. Prescripción de la acción penal.

Con la prescripción se extingue la acción penal, esta es personal y para ella sólo bastará el simple transcurso del tiempo señalado por la ley.

El artículo 107 del Código Penal Federal, señala que cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo pueda perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente, y en tres fuera de estas circunstancias.

Sin embargo, en este delito en particular, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene para presentar la querrela, sin que opere la prescripción de la acción penal, dos supuestos, el primero es el de tres años, contados a partir del día en que esta tenga conocimiento del delito y del delincuente y segundo, para el caso de que no se tenga conocimiento de estos mismos hechos arriba mencionados, será de cinco años a partir de la fecha de la comisión del delito. Como se señala en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Artículo 100.- La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha 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.

Ésta atendiendo a que el mismo Código Penal Federal en su artículo 6° establece que prevalecerá la ley especial.

4.2.5. La averiguación previa.

En esta etapa se llevan a cabo actos procesales, encaminados a la comprobación del cuerpo del delito y al conocimiento de la responsabilidad o inocencia del supuesto sujeto activo; el Ministerio Público a través de las pruebas conocerá la verdad histórica, para estar en aptitud de resolver en su oportunidad la situación jurídica planteada.

Las Averiguaciones practicadas por el Ministerio Público pueden llevarlo hacia cuatro caminos diferentes:

- Que estime con las averiguaciones practicadas, que no se ha comprobado la existencia de un delito, o la responsabilidad de un sujeto
- Que estime comprobada la existencia de un delito, sancionado con pena corporal y la responsabilidad de un sujeto que no se encuentra detenido.
- Que llevada a cabo las averiguaciones, estime comprobada la existencia de un delito que no merece pena corporal y la responsabilidad de un sujeto.
- Que estime que se tienen comprobadas la existencia de un delito y la responsabilidad de un sujeto que se encuentra detenido.

Una vez comprobado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado, cuando se trata de consignación sin detenido, el Ministerio Público consigna la indagatoria ante los Juzgados de Distrito que corresponda de acuerdo al turno, el cual para el libramiento de la orden de aprehensión en términos del artículo 16 constitucional, una vez librada la misma, se dará vista al Ministerio Público para que este a su vez ordene a la Policía Judicial dar cumplimiento a ésta.

4.3. EL PROCESO PENAL.

4.3.1. El proceso penal.

El proceso penal propiamente dicho tratándose de estos delitos, no difiere de cualquier otro proceso, por lo que sólomente destacaremos algunos puntos específicos en los que se encuentran algunas particularidades propias

como lo son la coadyuvancia, el otorgamiento de la libertad provisional bajo caución y el perdón, que a continuación se detallan.

4.3.2. La coadyuvancia.

Coadyuvar significa ayudar a algo, así lo hace el ofendido ante la Representación Social para el logro de la condena del procesado y la obtención de la reparación del daño.

En la práctica, durante el proceso, la rutina burocrática acostumbra dar injerencia al ofendido hasta que es reconocido por el Juez como coadyuvante del Ministerio Público, y esto sólo se da, después del auto de formal prisión.

El fundamento legal para la coadyuvancia lo encontramos en el artículo 20 apartado B, fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 141 fracción II del Código Federal de Procedimientos Penales y específicamente para el delito de que tratamos, artículo 42 fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación que a la letra dicen:

Artículo 20 Const. En todo proceso del orden penal, el inculcado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías: ...

B De la víctima o del ofendido:

II coadyuvar con el Ministerio Público, a que se le reciban todos los datos o elementos de prueba con los que cuente, tanto en la Averiguación Previa como en el proceso, y a que se desahoguen las diligencias correspondientes.

*Artículo 141 del CFPP. En todo Procedimiento penal, la víctima o el ofendido por algún delito tendrá derecho a:
II Coadyuvar con el Ministerio Público.*

Artículo 42 del CFF Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estará facultado para:

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite 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 confiere a las actas de la Policía Judicial, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

4.3.3. Libertad provisional bajo caución.

Concepto

La libertad bajo caución es derecho otorgado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a toda persona sujeta a un procedimiento

penal para que, previa satisfacción de los requisitos especificados en la ley, pueda obtener el goce de su libertad, siempre y cuando no se trate de alguno de los delitos calificados como graves en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hace la cuantificación del adeudo fiscal en la propia querrela para el efecto del otorgamiento de la Libertad provisional bajo caución comprendiendo además del perjuicio indicado en la misma, la actualización y los recargos que hubiese determinado la autoridad fiscal, a la fecha en que el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal remita a la Procuraduría Fiscal de la Federación los antecedentes del caso. Sin embargo de que en el momento en que se solicite la libertad bajo caución se deberá solicitar una nueva actualización del crédito fiscal.

Art. 92.

...

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y

recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

Este beneficio encuentra su excepción en tratándose de delitos graves; por el contrario, en caso de que el inculpado pague o garantice a entera satisfacción de la Secretaría, la autoridad judicial podrá reducir el monto de la caución hasta en un 50%, lo anterior a solicitud del inculpado.

4.3.4. El perdón.

El perdón en general, puede otorgarse en cualquier estado de la averiguación previa, durante el proceso y en algunos casos, en ejecución de sentencia.

El efecto que produce es de desistimiento, como efecto principal, hacer cesar toda intervención de autoridad; en consecuencia, y una vez satisfechos los requisitos legales, al dictarse la resolución respectiva, produce efectos plenos, de tal manera que, no existirá la posibilidad de interponer nuevamente la querrela por los mismos hechos y en contra de la misma persona.

Para el Doctor Fernando Castellanos, "El perdón del ofendido por el delito produce en determinados casos, la extinción del ejercicio de la acción penal y, por excepción de la ejecución. Sólo opera esta causal de extinción tratándose de delitos perseguibles por querrela de parte y si se otorga dicho

perdón antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia, si el inculpado no se opone a que se produzca sus efectos."⁴²

El perdón puede ser otorgado por el Procurador Fiscal Federal, (artículo 10 fracción XXVIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, (artículo 81 RISHCP), el Director General de Defraudación Fiscal (artículo 82 RISHCP) y el Director de Defraudación Fiscal (artículo 82-A).

4.4. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En este punto, analizaremos en sí los elementos del delito de defraudación fiscal, que como ya se ha señalado se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación transcribimos:

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

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

⁴² CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa. 26ª Edición. México 1989. Pág 340.

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

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

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

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

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

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

a) Usar documentos falsos.

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

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

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

La figura delictiva de defraudación fiscal está contenida en el primer párrafo de este artículo y está compuesta por múltiples elementos que son:

- Engaño o aprovechamiento de error,
- Omisión de pago total o parcial de una contribución u obtención de un beneficio indebido.
- En perjuicio del fisco federal

El engaño en este ilícito fiscal, asume la forma de una falsedad expresada por cualquier medio idóneo que permita ocultar cual era la verdadera obligación tributaria a cumplir por el contribuyente.

Cuando el contribuyente asienta datos falsos en sus declaraciones, engaña por su conducta de falsedad o acción que no se ajusta a la realidad, con lo que ocasiona una falsa concepción de la realidad en el futuro en el servidor público que se encargue de revisarla. Este engaño debe ser anterior o concomitante a la consumación del delito.

Este uso del engaño o el aprovechamiento del error, provoca una omisión no importando si es total o parcial, en cualquiera de las dos circunstancias está tipificado, este engaño se vuelve relevante solamente cuando tiene un efecto a la contribución, es decir, que está causalmente conectado con la omisión del pago.

Por contribución entendemos, impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, que se desprende del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, por cuanto que contribución es un término genérico y éstas las especies.

Obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal; esto es, recibir algo del fisco en perjuicio de este y sin derecho a él, por ejemplo una devolución de impuestos, solicitar impuestos a favor siempre que dicha devolución sea indebida, son simplemente actos preparatorios a un hecho de defraudación fiscal que eventualmente ocurrirá, cuando esos impuestos "*supuestamente a favor*" se utilicen para amortizar contribuciones u obtener un "*reembolso*", que en realidad sería la obtención ilícita de una cantidad de dinero, por lo que la simple preparación para tal fin sería una tentativa, y con la obtención de los mismos un delito consumado.

El artículo 108 contiene una regla para determinar el quantum de la prisión de acuerdo al monto del impuesto omitido, el párrafo segundo y último, señalan: *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*; asimismo el párrafo último menciona *para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones*. Lo que se logró con esto fue que por medio de la suma de todas las contribuciones de un mismo ejercicio fiscal se pueda aplicar una pena de prisión única.

Sin embargo en la práctica cuando se formula querrela por dos o más ejercicios fiscales, la cuantificación se calcula de la misma forma, es decir, se toma en cuenta el monto de las contribuciones adeudadas por los ejercicios fiscales por los que se querelló aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Para los efectos de la pena existen dos reglas, en la primera se conoce el monto de lo defraudado, por lo que dependiendo de este se establecen tres diversos grupos en los que la pena de prisión mínima es de tres meses y la máxima de nueve años. El segundo supuesto se sabe con certeza de que hubo una defraudación, pero no se tienen los elementos para determinar la cuantía, en tal caso la pena es de tres meses a seis años de prisión. Aunque en la práctica este último supuesto no se da, ya que siempre se hace una determinación del monto adeudado.

Las calificativas en el delito de defraudación fiscal, incrementan la pena señalada en una mitad más, tales calificativas están previstas en el mismo artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en el que se señala que "*serán*

*calificados cuando ésta se origine por...**, con lo que entendemos que existe una conducta que ocurre antes de que el delito se consume, en cualquiera de los siguientes incisos:

a) Por uso de documentos falsos, este se refiere a que, además de los propios engaños de la defraudación, el sujeto cuenta antes de la consumación con documentos cuyas menciones, elementos o inserciones, no corresponden a la realidad y que son utilizados para soportar, a manera de supuesta prueba, los engaños que constituyen el medio para la omisión total o parcial de la contribución.

b) Omitir, expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos; esta omisión reiterada de expedir los comprobantes fiscales debe de referirse a un mismo ejercicio fiscal, que sirve para destacar la unidad delictiva de uno o varios comportamientos ocurridos en un mismo ejercicio o periodo fiscal y representan el apoyo jurídico para la determinación de la punibilidad del caso.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan. En este caso el sujeto activo del delito realizó pago de contribuciones y realiza engaños consistentes en aparentar que ese pago fue en mayor cantidad de lo que la ley señala para obtener su devolución, en este supuesto la calificativa opera cuando se manifiestan datos falsos, la expresión *contribuciones que no le correspondan*, esto es que de acuerdo con la ley el contribuyente no tenía derecho a obtener la devolución.

Otra hipótesis es que se proporcionen datos falsos al consignar deducciones mayores a las reales.

Otro supuesto sería en IVA, al aparentar que se realizan actos o actividades con tasa 0% cuando en realidad se trata de actos o actividades exentos.

d) No llevar los sistemas o registro contables a que está obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros. Se debe definir cuales son esos sistemas y registros de acuerdo a las disposiciones fiscales, leyes y sus disposiciones reglamentarias, acreditando que el sujeto activo antes de la consumación del delito deliberadamente omitió llevar esos sistemas o registro para ocultar los actos o situaciones generadoras de la contribución, o bien llevándolos, asentó cantidades que no correspondan a la realidad, por ejemplo que gastó de más o que vendió de menos.

Omitir contribuciones retenidas o recaudadas, en esta calificativa viene descrita el tipo básico del artículo 109 fracción II, en el que se señala: "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien: ... II Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones, hubiera retenido, o recaudado", toda vez que la calificativa es algo eventual o accesorio, es decir, no es algo que necesariamente se requiera o que siempre tenga que estar presente, y en este caso esta calificativa no puede tener aplicación porque no es algo diferente a los elementos del tipo básico, sino que es el tipo en sí.

En este supuesto, el sujeto activo del delito tiene la obligación por mandato de ley de llevar a cabo un acto de retención o recaudación, y una vez que lo llevó a cabo no lo enteró o bien lo enteró al fisco federal fuera del plazo que las leyes señalan, lo que originó un beneficio económico en detrimento del erario público.

4.5. EL EQUIPARABLE

El delito de defraudación fiscal equiparable, (artículo 109, Código Fiscal de la Federación).

Con este nombre se conoce en la práctica a una serie de figuras delictivas que están previstas en las diversas fracciones del artículo referido, este común denominador se le dio, ya que las mismas penas previstas para el delito de defraudación fiscal resultan aplicables a estas figuras.

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

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

II.- *Omita 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.

Nota: Cabe aclarar que el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere este artículo 109 en su fracción I, actualmente se encuentra regulado en el artículo 107 de la misma del I.S.R. de este año.

Artículo 109. Las mismas penas de defraudación fiscal se aplicarán a quien *consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a la ley.*

Las *deducciones falsas* son las cantidades con las que el contribuyente o sujeto activo disminuye la base gravable con apoyo en eventos o situaciones que no son verdaderas, o en una cantidad superior a lo que representa el evento o situación invocada, esta deducción falsa tiene que trascender en un monto en perjuicio del fisco federal, ya que de darse este comportamiento sin darse tal perjuicio, no se configurará el ilícito.

Por lo que hace a los ingresos acumulables, se encuentran previstos en el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo que refiere a las personas morales:

Artículo 17. Las personas morales residentes en el país incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

En lo que se refiere a las personas físicas el concepto de ingreso acumulable se encuentra el artículo 177 de la citada ley que dispone:

Artículo 177. Las personas físicas calcularán su impuesto del sumando a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I,

III, IV, V, VI, VIII Y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I ó II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta ley...

Para los efectos de determinar que son las deducciones falsas nos tenemos que remitir a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (artículos 29, 31, 32 de la LISR), aquí se encontrarán los requisitos que deben cumplirse para determinar si las deducciones son o no procedentes, que es el Ingreso, cuando estos son acumulables, así como para determinar el monto de lo defraudado.

Ingresos determinados conforme a las leyes: estos son los Ingresos denominados presuntivos, lo cual implica que en un principio no existe la certeza de que realmente hayan sido Ingresos del contribuyente. Al respecto el poder Judicial de la Federación a emitido la siguiente tesis:

"DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE. Para que se cometa este delito, previsto en el artículo 109, fracción I, primer supuesto, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que el activo consigne en su declaración fiscal ingresos menores a los realmente obtenidos, se requiere conocer el ingreso realmente obtenido y, cuando éste se determina en forma presuntiva mediante el procedimiento administrativo a que se refieren los artículos 55 y 56 del código tributario federal, es necesario que el período por el que se rindió la declaración sea el mismo o mayor al que se refiere el procedimiento de determinación presuntiva, ya que el ingreso conocido por esta vía, conforme al artículo 61 de ese ordenamiento fiscal, sólo se determina

*por el lapso revisado, mas no se puede conocer en qué mes o meses específicos de ese período acaeció tal ingreso; de tal manera que si el período de la declaración es menor al de la revisión, queda abierta la posibilidad de que el ingreso se hubiera dado dentro del lapso de tiempo revisado pero fuera del declarado.*⁴³*

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 137795. Laureano Brizuela Wilde. 12 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Germán Tena Campero. Secretario: Juan José Olivera López.

La segunda hipótesis de la fracción I, En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Empezaremos definiendo lo que son erogaciones, según el artículo 72 del RLISR, que indica *"se considera erogaciones tanto los gastos como las inversiones que realice el contribuyente en un año de calendario sea cual fuere el nombre con que se les designe".*

Aquí el ilícito consiste en no acreditar a la autoridad fiscal la discrepancia entre ingresos declarados y erogaciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal, es decir, que haya realizado gastos y/o inversiones superiores a los ingresos declarados ante el fisco. Además aquí el sujeto activo tiene que

⁴³ Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Enero de 1996, Tesis: I.1o.P.6 P, Página: 277.

tener una calidad especial, ya que debe ser "una persona física que perciba dividendos, honorarios, o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales"

Fracción II. *Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado.*

Como presupuesto en esta fracción debe existir un ordenamiento legal que obligue al sujeto activo a llevar a cabo un acto de retención o de recaudación; entendiéndose que retención, implica que por algún motivo el sujeto activo del delito está en la situación de entregar una suma de dinero por concepto de pago a un determinado contribuyente y de ella descuenta y mantiene una cantidad específica en concepto de contribución, por ejemplo, el Impuesto al valor Agregado que le retiene una persona moral a una persona física que le presta servicios independientes; o el Impuesto Sobre la Renta que retiene un patrón a un trabajador cuando le paga salarios; aquí el contribuyente no llega a tener físicamente la cantidad con la que cubre la contribución, y la recaudación, es cuando el contribuyente entrega materialmente al sujeto activo del delito, una determinada cantidad en concepto de contribución y con la finalidad de que se le haga llegar al fisco federal.

El delito se configura si la persona que retuvo o recaudó las contribuciones omite enterar a la autoridad, pero no se configura el delito hasta el momento en que transcurridos los plazos fijados por la ley, para enterar al fisco federal dichas contribuciones, estas sean omitidas, pues aquí el tipo consiste en no hacer algo que se debió realizar, la omisión exige la existencia de un deber actuar, por lo que estamos en presencia de un delito de comisión por omisión.

Como se señaló anteriormente, cuando hablamos de las calificativas del delito, en el inciso e) del artículo 108, encontramos señalado como calificado *el que omita contribuciones retenidas o recaudadas*, muy probablemente dado la importancia de la calidad del sujeto activo, ya que la misma ley le da atribuciones para la recaudación o retención, el legislador haya querido ser más severo con el incumplimiento de esta obligación fiscal.

Sin embargo creemos que la técnica legislativa no fue la más adecuada, y ya que se trataba de una conducta que se debía manejar con mayor severidad, tal vez lo más recomendable debió ser incluir otro artículo para las calificativas de estos delitos, trasladando esta fracción a ese artículo aparte.

Fracción III, se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. Entendiéndose como subsidios y estímulos fiscales, los beneficios consagrados en las distintas leyes independientemente de la denominación que se les dé, por ejemplo como subsidio está el artículo 178 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y como estímulo la tasa 0% de Impuesto al Valor Agregado (artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), otro ejemplo lo encontramos en el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación el cual indica:

TÍTULO III. De las facultades de las autoridades fiscales.

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Por lo que entendemos que se "beneficia sin derecho" la persona que sin encontrarse en la situación que el Decreto menciona, sea porque no es el tipo de contribuyente o porque no está en la situación especificada, hace uso de éste para omitir parcialmente el pago del impuesto en perjuicio del fisco federal.

Fracción IV. *Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, aquí la conducta típica consiste en que el contribuyente invoca o utiliza en el esquema de determinación de la contribución un concreto acto o contrato falso o es parcialmente real; que esa parte invocada como real y que no lo es, genera una situación en la determinación y cálculo de la contribución beneficia al contribuyente en perjuicio del fisco federal, en tanto el contribuyente no paga o paga menos en comparación a las contribuciones que hubiera cubierto de no haberse realizado la simulación.*

Fracción 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. La figura delictiva tiene relación únicamente con contribuciones que se calculan por ejercicio fiscal, lo cual constituye un presupuesto jurídico del hecho, el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece el lapso por el que se deberán calcular las contribuciones.*

Artículo 11. Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

El verbo típico se hace consistir en una omisión, es decir, no hacer algo que en este caso consiste en no presentar a la autoridad fiscal la declaración que por el ejercicio exija alguna disposición tributaria, y al no cumplir con esta obligación trae como consecuencia la omisión de pagar una determinada suma de dinero, por concepto de alguna específica contribución.

Al respecto el Poder Judicial de la federación opinó lo siguiente:

**DEFRAUDACION FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE, CUANDO AUN NO TRANSCURRE EL TERMINO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 109, FRACCION V, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. De una adecuada interpretación de los artículos 10 y 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, confrontados con el 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, permite considerar en principio que, las sociedades mercantiles están obligadas a presentar su declaración una vez que termine su ejercicio fiscal y en el cual se pagarán los impuestos correspondientes a ese ejercicio fiscal de acuerdo con el artículo 11 que establece que serán de doce meses (anual). En segundo lugar, el*

*análisis e interpretación de esas normas, también motivan a considerar que concluido ese ejercicio fiscal, la obligación de presentar la declaración correspondiente nace dentro de los tres meses siguientes, contados a partir del último día del cierre del referido ejercicio fiscal, y, finalmente, que el plazo fatal para estimar que la contribuyente se ubica en la hipótesis de la norma que prevé el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, fenece a los seis meses contados a partir de aquel día en que la obligación de presentar declaración cesa, esto es el último día del tercer mes a que se refieren los artículos 10 y 58, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de modo que si la negociación mercantil, tiene obligación de presentar su declaración anual, hasta el día último del mes de marzo del siguiente año, entonces, la presentación de tal declaración fuera de ese plazo trae como consecuencia las sanciones administrativas, a que se refieren los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, mas sin embargo, esa omisión de la causante no puede estimarse contraria o infractora del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal, que prevé el delito de defraudación fiscal equiparable, por no presentarse la declaración por un plazo mayor de seis meses, cuando en la fecha en que las autoridades hacendarias certificaron que la causante no ha concluido aún el plazo de seis meses a que la norma antes mencionada se refiere para la consumación del delito de defraudación fiscal.*⁴⁴

⁴⁴ Octava Época. Instancia. Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XV-II. Febrero de 1995. Tesis. IV.3o.54 A. Página 295.

Nota: Cabe hacer la aclaración que el artículo 58 fracción VIII, de la cual se hace referencia en la tesis anteriormente citada, actualmente es el numeral 86 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de este año.

Con lo anterior podemos concluir que el tipo penal del delito defraudación fiscal, busca proteger los intereses del erario público, siempre que estos deriven del pago de contribuciones, por lo que aunque en esencia no difiere de cualquier otro proceso, presenta particularidades muy específicas en su tratamiento, dada la singularidad del bien jurídicamente protegido.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El derecho fiscal tiene como objeto establecer las normas Jurídicas a través de las cuales el Estado regule la administración del gasto público, con el objeto de lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad, por otra parte el fin primordial del derecho penal fiscal es proteger el orden económico, por lo que el objeto jurídico primordialmente protegido es el patrimonio del erario público.

SEGUNDA.- En el derecho fiscal, la relación tributaria se establece entre un solo sujeto activo que es el Estado, entendiéndose por Estado, a la Federación, Estados y Municipios; y el sujeto pasivo que es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de uno o varios gravámenes. No debiendo omitir que en el presente trabajo abordamos el estudio únicamente del delito de defraudación fiscal en el orden federal.

TERCERA.- En el delito de defraudación fiscal el sujeto pasivo del delito lo constituye siempre el Estado, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mientras que el sujeto activo del delito por ende es el contribuyente que incumple o va en contra de un ordenamiento legal afectando el interés del fisco federal.

CUARTO.- La recaudación en el derecho tributario mexicano se rige bajo el principio de *"autodeterminación tributaria y buena fe del contribuyente"*, establecido en el artículo 6° del Código Tributario Federal, por lo que la determinación y liquidación de las contribuciones corresponden a él mismo; pero aparejado a este principio, le proporciona a las autoridades fiscales facultades para cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales, así como de comprobar la comisión de infracciones a los ordenamientos tributarios o en su caso hechos posiblemente constitutivos de delitos.

QUINTO.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente la Procuraduría Fiscal de la Federación, es el órgano encargado de presentar ante el Ministerio Público, la querrela que es un requisito de procedibilidad sin el cual no se puede dar inicio al ejercicio de la acción penal del delito de defraudación fiscal, toda vez que se trata de un delito que se persigue a petición de la parte ofendida, esto es un derecho potestativo que tiene el ofendido para hacer del conocimiento de las autoridades actos que puedan ser constitutivos de un delito.

SEXTO.- En México, el antecedente del delito de defraudación fiscal con la fisonomía que actualmente tiene lo encontramos en la denominada Ley Penal de Defraudación Impositiva, en la que se estableció la separación de los procedimientos administrativos para la imposición de multas fiscales, de los procesos judiciales para la imposición de penas corporales, admitiendo que podían existir simultáneamente ambos en contra de una misma persona.

SÉPTIMO.- El delito de defraudación fiscal es un delito especial en razón de que nace de la existencia práctica y teórica penal; pero regulado en una ley administrativa, por lo que vendría a ser una rama especial del derecho penal, esto es, que se está en presencia de un singular derecho sancionador, con particularidades muy específicas, susceptibles de tratamiento singular. Sin que las circunstancias de que este ilícito y las sanciones inherentes a él se encuentre regulada en una ley de carácter administrativa altere su validez, partiendo del principio consagrado en el artículo 6 del Código Penal Federal.

OCTAVO.- El artículo 92 fracción primera del Código Fiscal de la Federación señala que para proceder penalmente por diversos delitos entre los que se encuentran los delitos de defraudación fiscal y su equiparable, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado, no obstante lo anterior, el hecho que dentro de este procedimiento administrativo se tenga que levantar una última acta parcial que admite prueba en contrario, nos muestra claramente que el precepto señalado no es del todo acertado, ya que el iniciar un proceso penal sin haberle dado oportunidad al contribuyente de defenderse o desvirtuar los hechos que se le imputan, podría por una parte dejar en estado de indefensión al inculpado, y por otra echar a andar al órgano de justicia sin un verdadero sustento legal.

PROPUESTA

En el mismo código Fiscal de la Federación en su artículo 111, fracción IV, encontramos previsto un delito que por su naturaleza se puede incluir como un inciso más dentro de las calificativas que prevé el artículo 108 del Código Fiscal Federal, como a continuación se expondrá:

Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien;

...

IV.- Determine pérdidas con falsedad

La definición de pérdida que nos da la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo encontramos regulado en su artículo 61 que señala:

Artículo 61.- La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Existe pérdida con falsedad, cuando no se realice el hecho, situación o circunstancia que el contribuyente invoca como generador de dicha pérdida, provocando con ello que no resulte impuesto a pagar en el ejercicio en que se determina la misma, además de que dicha circunstancia puede traer efectos a futuro con el consiguiente perjuicio al fisco federal.

Es decir estamos en presencia de un engaño del contribuyente, (sujeto activo calificado); por lo que se trata de un delito de comisión dolosa ya que el contribuyente tiene el conocimiento de que no existe tal hecho, situación o circunstancia y con este actuar produce un perjuicio al fisco federal.

El determinar pérdidas es un hecho que impacta de manera directa el cálculo o determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio que se declara y que además puede ser la preparación para que en ejercicios fiscales posteriores se pueda llevar a cabo ese impacto consistente en no pagar o en disminuir el impuesto a cargo de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que proponemos que al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se adicione un inciso más en la parte relativa a la calificación del delito, quedando como a continuación se transcribe:

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Usar documentos falsos.

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

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

f) Determine pérdidas con falsedad.

...

BIBLIOGRAFÍA

CARTAS SOSA, Rodolfo y Gracela Ayala Vallejo. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Editorial Themis. 2ª Edición. México. 1997.

CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa. 26ª Edición. México. 1989.

COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Editorial Porrúa. 13ª Edición. México. 1992.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial Themis. México. 1993.

CUELLO CALÓN, Eugenio. Derecho Penal. Tomo I. 18ª Edición. Editorial Bosh. Barcelona. 1981.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. 2ª Edición. México. 1997.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal. Editorial Cárdenas. México. 1991.

GIORGETTI, Armando. La Evasión Tributaria. Depalma. Argentina. 1967. Traducción directa de la 2ª Edición Italiana (UTET, Torino 1963).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I. Editorial Depalma. 5ª Edición. Buenos Aires. 1993.

JIMENEZ DE ASUA, Luis. La Ley y el Delito. Editorial Temis. 2ª Edición, México, 1954.

BIBLIOGRAFÍA

MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Lazcano Garza Editores. Parte General. México. 1993.

MAGGIORE, Guiseppe. Derecho Penal (El Delito). Vol I. 2ª Edición. Editorial Temis. Bogotá Colombia. 1989.

MARGAIN MANATOU, Emílio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12ª Edición. Editorial Porrúa. México. 1996.

NAVARRO REYES, Angel. La Preterintensionalidad. Editorial Jus. México 1949.

PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General. 9ª Edición. Editorial Porrúa. México. 1990.

PONCE RIVERA, Alejandro. Nueva Responsabilidad Fiscal Penal. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2000.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa. 2ª Edición. México. 1976.

RIVERA SILVA, Manuel. El Procedimiento Penal. Editorial Porrúa. 19ª Edición. México. 1990.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo V. 5ª Edición. Editorial Depalma. Madrid, España. 1993.

TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. Editorial Porrúa. México. 2000.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Sista. Mexico. D.F. Edición 2001.

Código Penal Federal. Editorial Sista. México. D.F. Edición 2001.

Código Federal de Procedimientos Penales. Editorial Sista. México. D.F. Edición 2001.

Código Fiscal de la Federación. Legislación Fiscal 2001. Tomo I. SAT.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio de Reforma Fiscal 2002. SAT.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Legislación Fiscal 2001. Tomo I. SAT.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Legislación Federal Actualizada a agosto del 2001. Leg. Tec.

TESIS Y JURISPRUDENCIA

Séptima Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado En Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 205-216 Sexta Parte.

Octava Época. Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo II Segunda Parte-2. Página 626.

Novena Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, Octubre de 1996. Tesis: VI.2o.59 A. Página 589.

Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III. Marzo de 1996. Tesis: I.1o.P.2 P, Página 916.

Sexta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXVIII, Tercera Parte. Página: 12.

Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Enero de 1996, Tesis: I.1o.P.6 P, Página: 277.

Octava Época. Instancia. Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XV-II. Febrero de 1995. Tesis. IV.3o.54 A. Página 295.