



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

"LOS DELITOS FISCALES EN MEXICO"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

LINDA ELIZABETH HERNANDEZ MOLINAR DOMINGO LARA REYES

ASESOR: C.P. PEDRO ACEVEDO ROMERO.

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO. 2002.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

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

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

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Los Delitos Fiscales en México"

que presenta la pasante: Linda Elizabeth Hernández Molinar
con número de cuenta: 9211283-8 para obtener el título de:
Licenciada en Contaduría

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

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 12 de Enero de 2002

PRESIDENTE C.P. Pedro Acevedo Romero

VOCAL L.C. Ma. de la Luz Ramos Espinosa

SECRETARIO C.P. Ma. Magdalena Luna Peña

PRIMER SUPLENTE C.P. Carlos Fco. Roman Rivera

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Juan Carlos Correa Uribe

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

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

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

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Los Delitos Fiscales en México"

que presenta el pasante: Domingo Lara Reyes
 con número de cuenta: 9108493-6 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

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

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 12 de Enero de 2002

PRESIDENTE	<u>C.P. Pedro Acevedo Romero</u>	
VOCAL	<u>L.C. Ma. de la Luz Ramos Espinoza</u>	
SECRETARIO	<u>C.P. Ma. Magdalena Luna Peña</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. Carlos Fco. Roman Rivera</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Juan Carlos Correa Uribe</u>	

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

AGRADECIMIENTOS

A DIOS :

Por ser la luz que ha iluminado mi sendero, apartándome de los cardos y las espinas que en él se atravesaron, llenándome de infinitas bendiciones, y enseñándome lo que es el verdadero amor. Gracias a tí señor por ser el ejemplo divino de la palabra amor.

A MIS PADRES:

Por formar en mí las bases sólidas sobre las cuales labro mi propio destino, porque sin ellas no habría llegado hasta este punto de mi vida. Pero sobre todo por ese inmenso amor con el que siempre he contado.

A MIS HERMANOS RICARDO Y JUAN MANUEL :

Porque a pesar de las diferencias que como hermanos hemos tenido, siempre he tenido su apoyo incondicional, gracias por ir creciendo a mi lado y que juntos descubriéramos lo que es la vida.

A MI BODO:

Por ese regalo tan maravilloso que me has dado TU AMOR, y los sueños e ilusiones que en él se han forjado. TE AMO nunca lo olvides.

A LA U.N.A.M.:

Por permitirme cumplir un sueño ¡Ser Universitaria! y ser con orgullo parte del espíritu.

A LA F.E.S.C.:

Porque en sus instalaciones se sembró en mí las semillas que me forjaran como profesionista.

A MI ASESOR:

Por el tiempo y dedicación que dió para la realización de nuestra tesis, su ayuda es invaluable.

A MIS AMIGOS:

Porque tuve la bendición de contar con muy buenos amigos, que de alguna u otra forma ya no pueden estar aquí, pero que siempre van a estar presentes en mis recuerdos. Muy en especial a dos amigas que sé que podré seguir contando con ellas para todo Paty y Queta.

A MI TÍA BLANCA Y A MI TÍO PEPE:

Por todo su apoyo y grandes consejos que me han dado.

A todas y cada una de las personas que han estado en mi vida y que han dejado un granito de arena en ella.

CON TODO MI AMOR

LINDA.

"Cultívate a tí mismo y hazte mejor" porque "tú eres el arquitecto de tu propio destino"

CONFUCIO, AMADO NERVO.

DEDICATORIAS

A DIOS:

*Por la fe que deposito en
tí Señor, mi vida está en
tus manos*

A MIS PADRES:

*Como reconocimiento al
esfuerzo que juntos hemos
hecho.*

A RICARDO:

*Porque tu rectitud han
hecho de mí una mejor
persona, sé que es por el
amor que me tienes.*

A JUAN MANUEL:

*Por ser un gran hermano,
gracias por habernos
permitido albergar en tu
corazón.*

A MI BODO:

*Por todo lo que hemos
compartido y lo que aún
nos falta compartir.*

AGRADECIMIENTOS

Gracias Dios
Por darnos la vida y permitirnos
estar aquí en este momento, todo
lo que hemos logrado ha sido por tí.

Gracias Universidad Nacional Autónoma de México:
por cimentar las bases de nuestra carrera
por enseñarme el valor de la educación
espero demostrar en la labor profesional
que sigues siendo la máxima casa de estudios
y lograr poner muy en alto tu nombre.

Gracias Mamá:
Esto es para tí y por tí, no existen palabras
ni forma de agradecerte todo lo que has hecho en
la vida por mí, te amo muchas gracias por todo.

José Luis, Lupita, Ary y Viry:
Créanme que en cada momento siempre
están en mi corazón y sé que esto
lo disfrutan tanto como yo.

Y principalmente a mi boda:
Gracias amor, tu sabes que nada sería posible
sin tí eres el origen de todo lo que hago
gracias por todo tu amor,
gracias por amarme de esta manera
te amo por siempre.

Gracias a todos mis amigos que a lo largo de mi
vida forman parte importante de ella
sin ustedes hubiera sido más difícil llegar a
este momento, los quiero mucho.

Índice.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	3
OBJETIVOS.	4
HIPÓTESIS.	5
INTRODUCCIÓN.	6

CAPÍTULO 1 : GENERALIDADES DE LOS DELITOS.

1.1 Definición del Delito.	8
1.2. Elementos del Delito.	11
1.3 Aspectos positivos y negativos de los delitos.	15
1.4 División de los delitos.	20

CAPÍTULO 2 : LOS DELITOS FISCALES.

2.1 La infracción penal y la infracción administrativa.	
2.1.1 Definición.	22
2.1.2 Diferencia entre Delito e Infracción.	23
2.1.3 Definición del Delito Fiscal.	24
2.2.4 Generalidades de los Delitos Fiscales.	24
2.2 Delito de Contrabando	
2.2.1 Definición de Contrabando.	30
2.2.2 Generalidades del contrabando	34

2.3 Delito de la Defraudación Fiscal	
2.3.1 Definición de la Defraudación Fiscal	49
2.3.2 Generalidades de la Defraudación Fiscal	52
2.3.3 Evasión, Elusión y Simulación Fiscal.	61
2.4 Delitos relacionados con el R.F.C.	
2.4.1 Generalidades.	65
2.5 Delitos relacionados con la Contabilidad.	
2.5.1 Generalidades.	71
2.6 Delitos cometidos por depositarios e interventores.	
2.6.1 Generalidades.	74
2.7 Delito de violación de marcas y sellos oficiales.	
2.7.1 Generalidades.	76
2.8 Delitos cometidos por servidores públicos.	
2.8.1 Generalidades.	78
2.9 Delitos de apoderamiento de mercancías de los recintos fiscales.	
2.9.1 Generalidades.	81
 CAPÍTULO 3 : RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES	
3.1 Responsables de los Delitos Fiscales	
3.1.1 Generalidades.	82
CONCLUSIONES	87
BIBLIOGRAFIA	89

Planteamiento del problema.

La realización de los actos en contra de lo que determinan las leyes fiscales se le conoce como delito fiscal, y quienes incurren en ellos son los contribuyentes por falta de conocimiento, y sin que la mayoría de las veces sean conscientes de ello, o por querer obtener un beneficio indebido, realizan dichos delitos; este problema ha ido en crecimiento paulatinamente, por ello se han buscado nuevas formas de evitarlo, a través de una reforma fiscal que les permita hacer más sencillo el cumplimiento de sus obligaciones lo que propiciará que el Estado obtenga de manera oportuna los ingresos provenientes de las contribuciones para poder desarrollar sus actividades y así retribuir al mismo contribuyente mediante los servicios públicos.

Objetivo(s) de la Tesis.

El presente trabajo tiene como principal objetivo el presentar los distintos Delitos Fiscales en México, en los que puede incurrir un contribuyente, así como las sanciones que lleva consigo realizarlos. Con la finalidad de despertar un interés en las personas para que profundicen en su estudio, y evitar caer en dichos delitos.

Hipótesis.

Los contribuyentes en México no tienen conocimiento de los Delitos Fiscales, si se profundiza en su estudio se evitará caer en los mismos.

Introducción.

Dentro de la relación tributaria que se da entre el Fisco y los contribuyentes existen una serie de obligaciones a cumplirse por ambas partes, así por ejemplo el contribuyente o sujeto pasivo tiene como imposición el inscribirse ante el RFC, determinar si se ha causado algún impuesto, al mismo tiempo hay que cuantificarlo y finalmente enterarlo o pagarlo; y a su vez hay que diseñar un control de acciones con la finalidad de que las autoridades hacendarías puedan revisar el oportuno cumplimiento de dichas obligaciones.

Por su parte el Fisco o sujeto activo tiene como labor realizar actividades de comprobación tendientes a verificar si los causantes cumplieron oportunamente y de forma íntegra con todas sus obligaciones, en caso contrario, ellos tienen la facultad de imponer sanciones, que pueden ser administrativas y/o penales. Las cuales se establecen con el único propósito de que el Estado obtenga de manera oportuna los ingresos provenientes de las contribuciones, que le permitirán desarrollar sus actividades. Estas sanciones se impondrán dependiendo de la forma en como se esté ejecutando las acciones, es decir, podrán considerarse como infracciones e imponer una pena netamente económica, o podrá tomarse como delito imponiendo una pena corpórea y puede ser que hasta económica.

Es importante el conocimiento de dichas sanciones por parte de los contribuyentes con el fin de cumplir con todas las formalidades a las que están obligados con el Fisco.

Por ello es que en el presente trabajo se analizará el tema de los Delitos Fiscales, motivo por el cual en el primer capítulo se dedica a un estudio global de los que se considera como Delito, señalando su concepto, los elementos que lo componen, sus aspectos positivos y negativos y, finalmente la clasificación del mismo.

El segundo capítulo trata de manera más detallada a los Delitos Fiscales, primero estableciendo cuales son las diferencias que existen entre un Delito y una Infracción, así como cada una de las conductas que se consideran por el Código Fiscal de la Federación como un Delito Fiscal.

Para que en el tercer y último capítulo se contemplen a los responsables de la comisión de los Delitos Fiscales.

Esperando que con este trabajo, las personas que lo lean, en especial los estudiantes en Contaduría, despierten un mayor interés en los Delitos Fiscales y profundicen su estudio.

CAPÍTULO 1 : GENERALIDADES DE LOS DELITOS.

1.1. Definición de Delito.

El ser humano ha tenido que convivir en sociedad para poder satisfacer todas sus necesidades, que por sí solo no podría cubrir. Pero, para que esa convivencia sea respetuosa y armónica se han tenido que establecer una serie de normas que regulen las relaciones entre los individuos, y con ello evitar conflictos que lleguen a deshacer dicha sociedad, es decir, que esa convivencia armónica se encuentra ordenada y protegida por la Ley.

Por Ley entendemos como toda regla de conducta que postula deberes, ya sea de hacer o no hacer determinados actos, así por ejemplo, tenemos el deber de pagar impuestos (hacer), y el deber de no matar a una persona (no hacer).

El ir en contra de lo que la Ley delimita se le conoce como Delito, cuya acepción etimológica proviene del verbo latino *delinquere* que significa abandonar o apartarse del buen camino.

Existen distintas definiciones del Delito, una de ellas es la que se encuentra en el Código Penal para el Distrito Federal "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales."¹

¹ Código Penal para el Distrito Federal (Art.7).

Capítulo 1: Generalidades de los Delitos

El Delito para Moto Salazar es "un acto culpable, antisocial e ilícito, sancionado por la ley penal."²

Cuello Colón lo define como "una acción antijurídica, típica, culpable, y sancionada con una pena."³ Esta definición es una de las más aceptadas doctrinalmente, aunque en ella se establecen a los elementos del delito, que posteriormente analizaremos.

De las definiciones anteriores podemos concluir que el delito es un acto meramente humano, que va en contra de lo establecido en la Ley, y como consecuencia tiene una sanción que es impuesta por la misma.

Antes de tratar algún otro tema es importante hacer mención que en el delito se tienen que presentar dos sujetos el activo y el pasivo.

En el Derecho Penal el sujeto activo es la persona que comete el delito, que siempre será una persona física, independientemente de la nacionalidad, sexo, edad, y otras características. Por lo que nunca una persona moral o jurídica, podrá ser un sujeto activo; aunque en ocasiones, aparentemente, es la organización la que comete el ilícito, pero al final de cuentas se verá que siempre es una persona física la que llevó a cabo el delito y sobre la cual recaerá toda la responsabilidad.

² MOTO SALAZAR, Efraín, et. al, Elementos del Derecho, 43ª ed., México, Porrúa, 1998, pág. 308.

³ CUELLO COLON, Eugenio, Derecho Penal Tomo I, México, Editora Nacional, 1961, pág. 252.

Capítulo 1: Generalidades de los Delitos

El sujeto pasivo, por ende, es la persona ya sea física o moral, sobre la que recae el daño o perjuicio ocasionado por la conducta del delincuente, aunque por lo general es más conocido como la víctima o el ofendido.

1.2. Elementos del Delito.

Los Elementos del Delito son las partes que lo conforman, es decir, el delito existe cuando se presentan todos estos elementos, los cuales son:

I. Conducta.

Este elemento es el primero que se tiene que presentar para que el delito exista, es también conocido como la acción, el hecho, el acto o la actividad.

La conducta es un comportamiento meramente humano voluntario, ya sea que se presente de forma activa (hacer lo que la ley prohíbe), o, negativa (no hacer lo que la ley ordena), y al mismo tiempo produce un resultado. La conducta puede presentarse de dos maneras: *Acción u Omisión*.

Acción. Consiste en actuar o hacer, es decir, que el sujeto lleva a cabo una o varios movimientos, y comete la violación a la ley, por sí solo o a través de instrumentos, mecanismos, animales o hasta personas.

Omisión. Es abstenerse de realizar la acción, esto es, no hacer o dejar de hacer algo. La omisión puede ser simple o comisión por omisión.

a) Omisión Simple. Es la que consiste en no hacer lo que por ley se está obligado a hacer, con lo cual se produce un delito, aunque no exista un resultado, por ejemplo la portación de un arma prohibida.

b) Comisión por omisión. También consiste en un no hacer lo que la ley obliga sabiendo que con ésta abstención se producirá un resultado, por ejemplo dejar de alimentar a un hijo, con lo que se causa su muerte.

2. Tipicidad.

Para poder entender que es la tipicidad, primero se debe definir lo que para el Derecho Penal que es el Tipo, el cual según Irma Amuchategui es “ La descripción legal de un delito, o bien, la abstracción en la ley de la figura delictiva”⁴. En otras palabras el tipo es la descripción que se hace de las conductas a las que se les considerará delitos.

En cambio la tipicidad es el adecuar a la conducta al tipo, por lo tanto existirá tipicidad cuando la acción de alguien encaje exactamente en la descripción establecida en la ley.

3. Antijuridicidad.

La Antijuridicidad es ir en contra de lo establecido en la norma jurídica. Así por ejemplo la ley penal protege la vida humana mediante un tipo que consagra al delito de homicidio, quien lo comete realiza una conducta que va en contra de lo establecido en la ley.

4. Imputabilidad

La imputabilidad es el conjunto de condiciones de salud y desarrollo mental en la persona que comete el delito en el momento que lo lleva a cabo, que lo hacen ser capaz de responder por dicho acto. La imputabilidad está delimitada por un mínimo físico

⁴ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma. Derecho Penal, México, Harla, 1993, pág.56.

determinado por la edad y otro psíquico que consiste en la salud mental, es decir, que existe mayor desarrollo mental mientras mas años tenga el inculpaado. Por ello que es necesario que una persona sea tiene que ser imputable para poder ser culpable de la comisión del delito.

5. Culpabilidad.

La culpabilidad es la conexión directa que existe entre la voluntad y el entendimiento del hecho con la conducta realizada. De acuerdo con los lineamientos establecidos en el Código Penal, los tipos de culpabilidad son: dolo, culpa y preterintención.

- a) Dolo.- Consiste en ocasionar el resultado de forma intencional, con pleno conocimiento y conciencia de que se está cometiendo un delito, doctrinalmente es conocido como delito intencional o doloso. Así por ejemplo, el individuo desea matar y lo hace.
- b) Culpa.- Se presenta cuando se causa un resultado sin la intención de producirlo, aunque se ocasiona por imprudencia, falta de cuidado o de precaución, pudiendo ser previsible y hasta evitado. Doctrinalmente es conocido como delito culposo, imprudencial.
- c) Preterintención.- Consiste en producir un resultado de mayor gravedad al deseado, es decir, que si existe la intención de ocasionar un daño, pero se produce uno mayor al deseado por actuar con imprudencia.

6. Punibilidad.

La Punibilidad es la aplicación de una pena que se encuentra enmarcada en la ley para que se aplique cuando se cometa un delito.

Es menester señalar que se considera pena al castigo que se hace acreedor el que comete un delito, y a su vez sirve como protección para la sociedad.

1.3. Aspectos positivos y negativos de los delitos.

A los elementos del delito se les consideran los aspectos positivos del mismo, y a cada uno de ellos les corresponde un elemento negativo, lo que significa que anula o deja sin existencia al positivo, y por ende también nulifica al delito. Los aspectos negativos del delito son:

1. Ausencia de la Conducta.

La ausencia de la conducta es el aspecto negativo del primer elemento del delito, como su nombre lo indica no existe la conducta y, por lo tanto, da lugar a la inexistencia del delito.

Existe ausencia de conducta en los siguientes casos:

- a) **Vis absoluta.** Consiste en que una fuerza humana exterior se ejerce contra la voluntad de alguien, que aparentemente cometió la conducta delictiva. Lo que coloca al sujeto activo en posición de mero instrumento, de cual se vale otro sujeto que el verdadero delincuente. Por ejemplo, presionar la mano de una persona sobre el gatillo para que dispare el arma y mate a otra persona.
- b) **Vis maior.** Es una fuerza mayor que, a diferencia de la anterior, esta proviene de la naturaleza. Es decir, cuando el sujeto comete un delito a causa de una fuerza mayor.
- c) **Actos Reflejos.** Son aquellos que obedecen no percibidas por la conciencia, por tal motivo el sujeto está impedido a controlarlos.
- d) **Sueño y sonambulismo.** Debido a que se da un estado de inconsciencia temporal, se considera que existe ausencia de conducta cuando se realice el delito.

- e) Hipnosis. También es una forma de inconsciencia temporal, y por ello también hay ausencia de conducta en el momento en que está cometiendo la conducta delictuosa.

2. Atipicidad.

Es el aspecto negativo de la tipicidad, y se presenta cuando la conducta del individuo no se adecua al tipo, porque falta alguno de los requisitos o elementos que el tipo exige y que pueden ser respecto al objeto material, los medios de ejecución, etc.

Generalmente existe una confusión en cuanto que a veces se presenta la ausencia de tipo, que por supuesto es muy distinta a la atipicidad.

La ausencia de tipo es la carencia del mismo, en otras palabras, es que en el ordenamiento legal no existe la descripción típica de la conducta. Nadie puede ser castigado por un delito que no se encuentre definido en la ley. Así por ejemplo en el Estado de Sonora su Código Penal sí contempla el delito de chantaje; en cambio, en el Distrito Federal no existe, por lo tanto, se presenta la ausencia de tipo. El siguiente cuadro nos podrá mostrar de una forma más resumida la diferencia entre Atipicidad y Ausencia de tipo.

Atipicidad.	Ausencia de tipo.
No encuadramiento de la conducta al tipo.	No existencia del tipo en la Ley.

3. Causas de Justificación.

Las causas de justificación constituyen el aspecto negativo de la antijuricidad, y éstas son las circunstancias o razones que el legislador consideró para anular la antijuricidad de la conducta típica realizada, al considerarla lícita, jurídica y justificativa. En el Código Penal se conocen como circunstancias excluyentes de responsabilidad.

La Legislación Mexicana en general contempla las siguientes causas de justificación:

- A) Legítima Defensa. Exime de pena a quien causa un daño, al actuar en defensa de determinados intereses propios que son previstos en la ley, y consiste en repeler la agresión, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos.
- B) Estado de Necesidad. Consiste en actuar por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, respecto de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado por el mismo individuo, siempre y cuando no exista otro medio a su alcance, con lo cual cause algún daño o afectación a bienes jurídicos ajenos.
- C) Ejercicio de un derecho. Es causar algún daño cuando se obra de manera legítima, siempre que exista necesidad racional del medio empleado. Ejemplo, un médico que amputa una pierna para que no avance la gangrena causa una lesión, pero su conducta es antijurídica porque actúa en ejercicio de un derecho.
- D) Cumplimiento de un deber. Consiste en que se causa un daño obrando de manera legítima en cumplimiento de un deber jurídico derivado de ciertas profesiones o actividades, siempre y cuando exista un motivo racional del medio empleado.
- E) Obediencia Jerárquica. Consiste en que se causa un daño en obediencia a un superior legítimo en orden jerárquico, aunque su mandato constituya un delito. Pero dicha orden deberá tener apariencia de licitud.

F) Impedimento Legítimo. Consiste en causar daño, en contravención a lo estipulado por la ley, de manera que se deja de hacer lo que la norma manda, porque existe otra norma superior que lo impide. Por ejemplo no poder auxiliar a un atropellado, si quien lo atropello lleva a otra persona gravemente enferma.

4. Inimputabilidad.

La inimputabilidad es el aspecto negativo de la imputabilidad, y al contrario de la misma, es la ausencia de la capacidad para querer y entender en el ámbito del Derecho Penal. Y esto puede ser porque la persona tenga algún trastorno mental, un desarrollo intelectual retardado, o como sucede en la mayoría de los casos, porque es un menor de edad.

5. Inculpabilidad.

Como su nombre lo dice la inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad, por faltar la voluntad o el conocimiento del hecho. Por lo que implica que la culpabilidad tiene una relación estrecha con la imputabilidad, debido a que no puede ser culpable de un delito quien no es imputable del mismo.

6. Excusas Absolutorias.

Las excusas absolutorias es el aspecto negativo de la punibilidad, y son las razones o fundamentos que consideró el legislador para que un delito, a pesar de haber tenido todos los elementos, carezca de punibilidad. Es decir, las excusas absolutorias son aquellas causas que hacen que un acto típico, antijurídico, imputable y culpable, no se le aplique pena alguna por razones de utilidad pública.

Capítulo 1: Generalidades de los Delitos

En el siguiente cuadro se puede observar de manera resumida a los elementos del delito y sus aspectos negativos.

ASPECTOS POSITIVOS	ASPECTOS NEGATIVOS
Conducta	Ausencia de Conducta.
Tipicidad	Atipicidad
Antijuricidad	Causa de Justificación.
Imputabilidad	Causas de inimputabilidad
Culpabilidad.	Causas de inculpabilidad.
Punibilidad	Excusas Absolutorias

1.4. División de los Delitos.

Los delitos se dividen dependiendo de su duración, la conducta, el daño que causan, el resultado que provocan, la intencionalidad con que se comete y por su persecución. La finalidad que tiene su división es que facilita detectar rasgos característicos de los delitos, y permite establecer una diferencia entre uno y otro delito. Así pues la división de los delitos es :

- 1) En relación con LA CONDUCTA del agente, es decir la manifestación de la voluntad, los delitos pueden ser:
 - a) De acción. Se cometen cuando el agente hace algo que la ley prohíbe.
 - b) De omisión. Se comete cuando el agente no ejecuta algo que la ley ordena, esto es no hacer o dejar de hacer algo.
- 2) Por EL DAÑO que provocan a la víctima, los delitos se dividen en:
 - a) De lesión. Porque causan un daño directo y efectivo en intereses o bienes jurídicamente protegidos.
 - b) De peligro. Porque no se daña a los intereses o bienes, pero se les pone en peligro, por lo que la ley sólo castiga por el riesgo en que se puso a dicho bien.
- 3) Por EL RESULTADO que producen se clasifican en:
 - a) Formales. Son aquellos en los que se realiza la acción, pero no es necesario que se produzca un resultado para que se considere como delito, por ejemplo la portación de un arma o de droga.
 - b) Materiales. Son aquellos en los cuales para su integración se requiere de un resultado material, por ejemplo el homicidio, robo, etc.
- 4) Por su DURACIÓN se clasifican en:

Capítulo 1: Generalidades de los Delitos

- a) Instantáneos. La acción que lo consuma se realiza en un solo momento, y el resultado se produce en un solo instante.
 - b) Instantáneos con efectos permanentes. Es aquel cuya conducta destruye el bien jurídico en forma instantánea, pero permanecen las consecuencias del mismo.
 - c) Continuado. Se dan varias acciones pero sólo una lesión jurídica.
 - d) Permanente. Este se presenta cuando todos los momentos en que se lleva a cabo el delito pueden considerarse como consumación, porque hay continuidad tanto en la conciencia como en la ejecución.
- 5) Por la forma de su PERSECUCIÓN se clasifican en:
- a) Privados o de querrela. Cuya persecución sólo se puede realizar si se llena el requisito previo de la querrela de la parte ofendida.
 - b) Delitos perseguibles de oficio. Son aquellos en que la autoridades están obligadas a actuar por mandato legal persiguiendo y castigando a los responsables sin necesidad de que los ofendidos levanten una querrela.

CAPÍTULO 2 : LOS DELITOS FISCALES.

2.1 La Infracción penal y la Infracción administrativa.

La obligación que deriva de un Mandato tiene, como consecuencia principal, que si no se cumple con dicha obligación, la persona responsable se hace acreedora a una sanción, pero no todo rompimiento de la ley es un delito, existen determinadas conductas que únicamente se pueden considerar como infracciones. Para poder hacer una distinción entre una infracción y un delito es necesario que se defina que es una infracción.

2.1.1 Definición de Infracción.

Raúl Rodríguez Lobato establece que Infracción es "Toda Transgresión o Incumplimiento de una Ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado"⁶

Según Sergio Francisco de la Garza Infracción es "Toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales"⁷

Podemos concluir que la Infracción es el quebrantamiento de una ley, que al igual que el delito, debe ser sancionado.

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal. Colección de Textos Jurídicos, 1ª. ed., México, Ed. HARLA, 1983, Pag.164.

⁷ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Fiscal, 2ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, pag.501.

2.1.2 Diferencia entre Delito e Infracción.

Como podemos observar las definiciones entre infracción y delito son iguales, lo que hace difícil distinguir a simple vista la diferencia entre un delito y una infracción. Las principales diferencias entre ellos son:

1. Se dice que la Infracción es el género y el Delito la especie.
2. La Infracción es una violación a las reglas de conducta de poca trascendencia en el orden social, en cambio en el Delito la gravedad del ilícito es mayor, es decir, la infracción es un delito pero de menor magnitud.
3. La Infracción es generalmente sancionada por una autoridad administrativa (Poder Ejecutivo), y el Delito lo sanciona el Poder Judicial, por medio de los tribunales.
4. En la Infracción, el acto u omisión que se lleva a cabo viola disposiciones de carácter administrativo (leyes, reglamentos, circulares); mientras tanto el Delito viola normas del derecho penal que protegen a las personas y las cosas.
5. La infracción puede ser atribuida tanto a personas físicas como a personas morales; el Delito solamente puede ser llevado a personas físicas.
6. En las infracciones no es necesario que exista el dolo o la culpa; en el Delito se requiere la culpabilidad para que éste pueda existir.
7. La sanción que se aplica a las infracciones son las multas, mientras que en el Delito se priva de la libertad al inculcado, y también se puede cobrar una multa.

2.1.3 Definición de Delito Fiscal.

De las definiciones anteriormente analizadas en el primer capítulo, podemos concluir que el Delito Fiscal también es un acto meramente humano, que va en contra de lo establecido en las Leyes que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y como consecuencia tiene una sanción, que es impuesta por dichas leyes.

2.1.4 Generalidades de los Delitos Fiscales.

A. Tentativa de Delito Fiscal.

Se considera Tentativa de Delito Fiscal, según el art. 98 del C.F.F., cuando una persona tiene la intención de cometer un hecho delictivo o realiza actos que deberían producir un resultado, pero existe una interrupción de éstos o se provoca la no producción de dicho resultado por causas ajenas a su propia voluntad. Se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, en caso de que éstos se hubiesen consumado. Pero si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, al menos que dichos actos constituyan por sí un delito.

B. Delito Continuado.

Para efectos del C.F.F., el delito es continuado cuando se ejecutan con pluralidad de conductas o hechos, con una sola intención delictiva e identidad de disposición legal,

incluso de diversa gravedad. Y se aumentará la pena hasta por la mitad más de la que resulte aplicable por la comisión del delito.

C. Caso para proceder penalmente por los Delitos Fiscales.

Para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda proceder penalmente en la comisión de los delitos fiscales, es necesario que previamente:

- I. Formule querrela, tratándose de los delitos previsto en los art.105 (Asimilación al contrabando), art.108 (Defraudación Fiscal), art.109 (Defraudación fiscal equiparada), art.110 (Delitos relacionados con el R.F.C.), art.111 (Delitos relacionados con la contabilidad), art.112 (Delitos cometidos por depositarios o interventores) y el art.114 (Delitos cometidos por servidores públicos); independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso tenga iniciado.
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los art.102 (Delito de Contrabando) y art.115 (Apoderamiento de mercancías en los recintos fiscales).
- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requiera permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

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

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

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

En los casos en que sea necesaria la querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela, la cual sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

En aquellos casos en que los delitos fiscales puedan alcanzar libertad provisional, el importe 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, esta caución por ningún motivo sustituirá a la garantía del interés fiscal. En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a satisfacción del Fisco, la autoridad judicial, a petición del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos y razones para justificar dicha reducción.

En los delitos Fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; solamente las autoridades administrativas pueden hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que esto afecte al procedimiento penal.

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

No procederá la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos de contrabando y asimilación al contrabando, cuando les correspondan las sanciones previstas en la fracción II y III del art.104 antes analizado; así como de los delitos Defraudación Fiscal y equiparable a la defraudación fiscal, cuando les correspondan sanciones dispuestas en la fracción III del art.108. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados.

D. El sobreseimiento de los Delitos Fiscales.

El sobreseimiento es la petición formulada por la parte ofendida hacia el juez, en el sentido de que se dé por concluido el proceso penal instaurado en contra de un inculpado.

En los delitos fiscales se da el sobreseimiento según el art.92 del C.F.F., a petición de la S.H.C.P., siempre y cuando el contribuyente pague o garantice el crédito fiscal que la misma Secretaría determinó. Dicha petición se tendrá que hacer antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones.

El sobreseimiento se dará únicamente a los delitos fiscales que son perseguibles por querrela, y sus efectos producen la terminación del procedimiento penal que se hubiere iniciado.

E. La prescripción de los Delitos Fiscales.

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

La prescripción es un modo de extinguir la responsabilidad penal por el simple transcurso del tiempo, y su plazo empieza a correr desde que ha sido cometido el delito.

El C.F.F. en su art.100 señala que la acción penal de los delitos fiscales perseguibles por querrela prescribirá a los tres años contados a partir del día en que S.H.C.P. tenga conocimiento del delito y del delincuente; y de cinco años cuando no tenga conocimiento de ellos, y estos se empezarán a computar a partir de la fecha de la comisión del delito.

De aquí se desprenden dos hipótesis: la primera de ellas es que las autoridades administrativas tengan conocimiento del delito y del delincuente, con los elementos probatorios, el plazo será únicamente de tres años y se empezarán a computar en el momento en que se tenga dicho conocimiento.

La segunda hipótesis es cuando el fisco no tiene conocimiento de los delitos fiscales ni del delincuente, en este caso opera la prescripción de cinco años contados a partir de la fecha de la comisión del delito. Ahora bien, para determinar el momento en que comienza a operar el plazo de los cinco años, es necesario analizar por separado las características particulares de la consumación de los tipos penales previstos en el C.F.F., pues, atendiendo el momento consumativo de cada uno ellos, empezará a correr la prescripción.

Para finalizar con este punto, el C.F.F. no prevé ninguna disposición para la prescripción de la acción penal de los delitos que no son perseguibles por querrela, tomándose para ello lo que se encuentra establecido en la última frase del art.100 del C.F.F. que dice: *En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en la materia federal.* En otras palabras que los delitos que son perseguidos por oficio prescribirán conforme a las reglas que se encuentran establecidas en el Código Penal Federal, delimitada en su art.105

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

que señala: *La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.*

2.2 Delito de Contrabando.

El contrabando surge como consecuencia del control que establece el Estado para regular el tráfico de mercancías provenientes de otros países, a través de aranceles y cuotas que él mismo fija; pero siempre han existido personas que desean poseer productos o mercancías provenientes de otros países, y que se pueden conseguir más baratas, por lo que recurren al contrabando.

"La palabra contrabando proviene de la voz española compuesta de una preposición del Latín, *contra* que significa frente a, y del Francés *bain* que pasó del Italiano como bando, edicto solemne. En el Español antiguo significó la contravención de alguna cosa que era prohibida por bando publicado a voz de pregonero en los lugares o sitios destinados para hacer público lo que el príncipe quería que se observe o se ejecute."⁸

2.2.1 Definición de Contrabando.

"La connotación de la palabra Contrabando implica la idea de una operación generalmente clandestina, consistente en la importación o exportación de dinero, bienes o mercancía en contra de las normas legales vigentes, y en fraude a la Hacienda Pública. Su fundamento es siempre de carácter económico."⁹

⁸ MIÉNDEZ SILVA, Ricardo, Diccionario Jurídico Mexicano Tomo I, "Contrabando", México, Porrúa, 1993, pag.688

Para Méndez Silva el Contrabando es "El acto u omisión realizado por una persona para evitar el control adecuado por parte de la autoridad aduanera en la introducción o extracción de mercancías a territorio nacional"¹⁰

En lo que se refiere al tipo penal el Art.102 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

I. Omittiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de la autoridad competente cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

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

Con el concepto anterior podemos analizar que los medios comisivos del delito de contrabando son:

- a) Que la conducta se realice produciendo como resultado la omisión, tal y como se puede observar en la fracción I que dice: *"Omittiendo el pago total o parcial de las*

⁹ URBINA NANDAYAPA, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México 2* (Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano), México, SICCO, 1997.

¹⁰ MENDEZ SILVA, Ricardo, Op. cit., p.689

contribuciones o cuotas compensatorias". Es decir, la finalidad que se persigue es omitir el pago de impuestos, realizando la acción dolosa y de mala fe, que se produce por medio de la introducción de mercancías extranjeras al país, y con ello causar un perjuicio al Fisco Federal.

- b) Que el resultado se realice: "*Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito*". En otras palabras, para considerarse como delito se requiere que se viole una disposición de carácter administrativo, sólo en caso de que sea necesario el permiso de una autoridad administrativa correspondiente, y que dicha violación se refiera a la exportación o importación de mercancías sin dicho permiso. Tal es el caso de los alimentos, para que puedan entrar o salir del país es necesario la autorización de la Sría. de Salud.

En el último párrafo del Art.102 del C.F.F. establece una excepción a la declaratoria de perjuicio, si el monto de la omisión no excede de \$11,740.00 o del 10% de los impuestos causados, cualquiera de los dos supuestos que resulte mayor.

Tampoco se formulará declaratoria de perjuicio si el monto de la omisión no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba cubrir a la inexacta clasificación arancelaria, por diferencia de criterio en la clasificación de mercancías y, por ende, en el cálculo de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación y exportación.

c) El tercer y último elemento que se requiere para la configuración del delito, es que la mercancía que se introduce o se extrae del país sea: "*De importación o exportación prohibida*". Existen mercancías que van a ser consideradas como prohibidas, es decir, que son ilegales, o que dichas mercancías requieren de un permiso exclusivo de la autoridad aduanera.

La clasificación de mercancías consideradas de tráfico prohibido por la legislación, se establece como:

- Sustancias psicotrópicas y derivados.
- Armas y explosivos.
- Material radioactivo.

La posesión de estas mercancías, no sólo conforman el delito de contrabando, sino que además llegan a configurar en la comisión de otros delitos, como los delitos contra la salud, en contra de la Ley Federal de Armas de Fuegos y Explosivos entre otras.

El Art.131 de la Constitución Política, establece la facultad que tiene el Ejecutivo Federal de prohibir o restringir la importación o exportación de determinadas mercancías que considere necesarias, con la finalidad de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción o cualquier propósito en beneficio de nuestro país.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías procedentes de las zonas libres al resto del país, se considera como zona libre a algunos campos potenciales de la actividad económica, que requieren de un tratamiento fiscal diferente para aprovechar los recursos con que cuenta. En estas zonas las mercancías quedan excluidas de los pagos de tarifas e impuestos que rigen al resto del país. Dichas zonas son Cancún, Chetumal y La Paz.

El último supuesto de delito de contrabando establecido en el Art.102 del C.F.F. es la extracción de mercancías de los recintos fiscales especialmente habilitados a la guarda y custodia de estas mercancías, sin autorización legal alguna.

2.2.2 Generalidades del Contrabando.

A) Presunción del Delito de Contrabando.

El Art. 103 del Código Fiscal de la Federación señala que :

Se presume cometido el delito de contrabando:

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

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

Los lugares o zonas de inspección y vigilancia permanente son una serie de lugares como la aduana o puestos de revisión móviles que son habilitados por las autoridades fiscales, y tienen como función revisar el cumplimiento de las leyes aduanales, y además comprobar la legal estancia de las mercancías, la cual se comprueba con la documentación aduanal exigida por la ley, nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal, Factura extendida por persona inscrita en el R.F.C., la carta de porte.

II. Se encuentre vehículos extranjeros fuera de una zona de 20Km. en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación que se refiere la fracción anterior.

Quienes no tengan en su poder la documentación que ampare la legal estancia e internación en el país de los vehículos incurren en el delito de contrabando. Estas medidas son una forma de proteger a las principales industrias del país, la automotriz, quien se vería afectada en caso de que legalicen los llamados "autos chocolates", debido a que sus ventas se verían perjudicadas considerablemente, porque la gente puede conseguir automóviles extranjeros más baratos por no tener que pagar impuestos de importación. Por lo que considero bastante criticable que se fomente la legalización de dichos automóviles.

III.No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

Se puede presumir que la mercancía que se encontraba consignada en un manifiesto o guía de carga, es la que salió del distribuidor, por lo que la diferencia en ella, se considera como robada o destinada al contrabando.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

La descarga subrepticia es la que se realiza de forma oculta y a escondidas. Se presume que si la mercancía extranjera es descargada sin conocimientos de las autoridades fiscales se busca el evadir el pago de los impuestos correspondientes.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones de aguas territoriales sin estar documentadas.

El Art.11 del Reglamento de la Legislación Aduanera establece como tráfico de altura al transporte de mercancías que lleguen al país o se remitan al extranjero, así como a la simple navegación entre un puerto nacional y otro extranjero o viceversa. Al encontrarse mercancías que hayan llegado al país a través de este medio, y sin la documentación debida, se presume que se está cometiendo el delito de contrabando.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto sin documentación alguna.

Se entiende por tráfico mixto cuando una embarcación simultáneamente realiza el tráfico de altura y cabotaje con las mercancías que transporta, y la navegación o transporte de productos entre dos puntos de la costa nacional situados en distintos litorales o, en el mismo, si se hace escala en un puerto extranjero las mercancías encontradas, sin la documentación comprobatoria se presume como contrabando.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no lleguen a su destino o que hayan tocado puerto extranjero antes de su arribo.

También en el Art. 11 del Reglamento de la Legislación Aduanal determina que el tráfico de cabotaje es el transporte de mercancías o la navegación entre dos puntos del país situados en el mismo litoral. Si una embarcación que debió trasladarse de un punto a otro del país en el mismo litoral y no llegó a su destino, o tocó puerto extranjero antes de su arribo, y sobre todo, se le encuentre mercancía extranjera sin la documentación comprobatoria, se presume como contrabando.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales para tráfico de cabotaje..

Para que se presuma la comisión del delito es necesario que exista discrepancia entre las mercancías declaradas y las que llegaron a su destino, y que en particular no se justifique dicho faltante o sobrante.

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

Los lugares autorizados para el tráfico internacional de aeronaves son los aeropuertos internacionales, y en caso de que una aeronave aterrice con mercancías extranjeras en una pista clandestina, se presume que se comete contrabando.

Todas estas acciones por considerarse presunciones de contrabando son sancionadas con las mismas penas que se establecen para el delito de contrabando que posteriormente analizaremos.

B) Asimilación al Delito de Contrabando.

El Art.105 del C.F.F., establece las acciones que se consideran equiparables al delito de contrabando, que será sancionado con las mismas penas, quien:

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

Las mercancías para uso personal son: los alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas; cosméticos, productos sanitarios y de aseo,

lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice; artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

Para considerarse como delito de contrabando se debe adquirir, enajenar o comerciar con mercancía extranjera que no tenga la documentación que pueda comprobar la legal estancia en nuestro país. Finalmente los marbetes son rótulos que se pegan a las cajas, botellas, frascos, bultos de equipaje, etc., que contiene la marca de fábrica, dirección del destinatario u otras indicaciones. cuando se adquieran bebidas alcohólicas que no tengan marbete o precinto se considerará como delito de contrabando, o que pudieron haber sido robadas.

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

Se sanciona la adquisición de mercancías sabiendo su ilegítima importación, es decir, que quien compra mercancía de "fayuca" comete el delito de contrabando y por consecuencia será sancionado.

III. Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

Para considerar esta acción como delito es necesario que se tenga mercancía extranjera que esté amparada con factura o documentación fiscal; y que esta documentación ampare otra mercancía a la que describe dicha factura, bien sea por el número de serie, modelo o marca.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

Hay que recordar que la posesión de este tipo de mercancías no sólo puede dar lugar a la sanción por la comisión del delito de contrabando, sino también a los establecidos en otras leyes, como la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos, contra la salud, etc.

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

El delito se configura cuando un funcionario público autoriza la internación y/o proporcione la documentación del vehículo, legalizando su estancia en el país, siendo que dicha importación se realizó sin permiso de la autoridad federal competente.

Cabe destacar que el delito es calificado como grave por el Código Penal Federal y los procesados por este ilícito no alcanzan libertad bajo caución en el tiempo que dure el proceso respectivo.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

Con la sola posesión del vehículo que no cumplan con las disposiciones legales y sean de procedencia extranjera, se configura el delito de contrabando, siempre y cuando el vehículo sea modelo de los últimos cinco años.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

Las personas que vendan o compren vehículos extranjeros, cuya importación sea temporal, estará cometiendo el delito de contrabando.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

La franja fronteriza es la comprendida entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de 20Km. hacia el interior del país.

Para considerar como asimilable al delito de contrabando es necesario que se adquiera o venda un vehículo extranjero que se importó de forma definitiva para circular en la zona

fronteriza y quien lo compró no resida en dicha zona, o dicho auto circule fuera de dicha zona.

La residencia se obtiene naciendo en dicho lugar, o tener una permanencia durante determinado tiempo, que es fijado por la autoridad.

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

Por aduana se entiende que es el recinto fiscal habilitado para la revisión o guarda de productos de importación para otorgar el debido permiso legal de internación. La asimilación del delito de contrabando se da cuando se retira de los recintos fiscales envases o recipientes que no tenga adheridos los marbetes o precintos, que señalen la calidad del producto, etc.

X. Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

Si una persona que exporta mercancía se aprovecha certificando falsamente el origen de la mercancía, y con ello logra tener un tratamiento arancelario preferencial, es decir, que puede pagar menos impuestos de los que pagaría si certificara correctamente a la mercancía, debido a que México tiene establecido acuerdos o tratados con otros países para tener preferencia en la exportación de mercancía. Pero si quien certificó mal la mercancía notifica de manera voluntaria dicho error no se considerará como delito.

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

El delito se comete si una persona que omitió el pago de contribuciones que debería haberse pagado en otro país, es decir, si en México se exportan mercancías sin pagar impuesto en Estados Unidos, nuestro país castigará la omisión de dichos impuestos.

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

Al establecer en el pedimento de importación o exportación datos falsos como la dirección, R.F.C., etc., y se logra con ello un perjuicio al fisco federal, se considerará a esta conducta como asimilable al delito de contrabando y por lo tanto se castigará con la misma pena.

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

Como se ha visto anteriormente la presentación de documentación falsa de lugar a la tipificación del delito, por causar con ello un perjuicio al fisco federal.

En el último párrafo del art. 105 de C.F.F. señala que: *La persona que declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.*

El delito se configura si una persona al ingresar a nuestro país no declara la tenencia o posesión de un cantidad equivalente o superior a treinta mil dólares americanos, es decir, aproximadamente uno trescientos mil pesos mexicanos, se hará acreedor a una pena de tres meses a seis años de prisión, y el excedente de los treinta mil dólares pasará a ser propiedad del fisco federal, con la excepción de que dicha persona compruebe el origen lícito de dicho dinero.

C) Penalidad del Delito de Contrabando.

La penas a las que se hacen acreedores quien cometa el delito de contrabando se encuentran determinadas en el Art.104 de C.F.F., las cuales son:

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

En este caso el inculpado podría alcanzar el beneficio de la libertad bajo caución, debido a que el término aritmético de la sanción no excede de cinco años.

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

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

Dichas facultades son las relativas a aumentar, disminuir o suprimir las cuotas compensatorias de exportación e importación expedidas por el Congreso.

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

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo del permiso de autoridad competente no cuente con él o cuando se trate de los supuestos previstos en el Art.105 fracción XII y XIII de este código.

El último párrafo del mismo artículo establece que para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomará en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando, es decir, que se considerará el valor de las mercancías al precio de costo en el país donde se adquirieron, no del valor en la aduana.

D) Contrabando Calificado.

El Art.107 del Código Fiscal determina los cuatro supuestos para considerar al delito de contrabando como calificado.

I. Que se cometa con violencia física o moral de las personas.

Al momento de que son sorprendidas cometiendo cualquiera de las acciones que son consideradas como delito de contrabando se utilice la fuerza física o armas de fuego o puzocortantes, ocasionando un riesgo para los servidores públicos.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

El introducir o sacar mercancías del país en la noche, se considera como una conducta dolosa, debido a que gracias a la oscuridad la vigilancia disminuye y el infractor se aprovecha de estas circunstancias para cometer el delito.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

El contrabandista que se ostente como funcionario o empleado público, ya sea utilizando uniformes o insignias falsas, creando con eso confusión.

IV. Usando documentos falsos.

Ya sea que dichos documentos tengan alterado el contexto, se le pongan firmas o rúbricas falsa, se varfe la fecha, etc.

Cuando los delitos antes descritos sean considerados como calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. La calificativa llega a

implicar otro delito, lo que da como resultado la acumulación, es decir, que el juzgador sanciona por la comisión de dos o más delitos.

2.3 Delito de Defraudación Fiscal.

En la historia de la humanidad, en todos los grupos organizados políticamente encontramos elementos de control entre los gobernantes que imponían tributos que habrían de pagar los gobernados, y éstos a su vez siempre han buscado la manera de poder eludirlos. Motivo por el cual en la actualidad, muchos de los países, principalmente los del primer mundo, el combate a la defraudación fiscal es una de sus prioridades en su sistema jurídico, debido a que los ingresos que percibe el Estado por concepto de tributos, representan el mayor de los rubros, que le ayudaran a poder realizar sus actividades como Estado.

2.3.1 Definición de Defraudación Fiscal.

Para comprender mejor el significado de la Defraudación Fiscal es importante partir de lo general a lo particular, por lo que en primer lugar analizaremos la dogmática del Delito de Fraude.

" En el Derecho Romano *fraus* derivaba de *frangere*, que designaba en perjuicio o daño considerado en términos puramente objetivos. En la Era Republicana y en Derecho Clásico, manifestaba el fraude el sentido de engaño y en muchos casos se le equiparó al dolo"¹¹

En la actualidad en nuestro país el Código Penal en su art.386 se establece que: *Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla,*

¹¹ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS, Raúl, Los Delitos Fiscales, México, Péreznieto Editores, 1995, pag.60

se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido. En otras palabras es un comportamiento desleal que causa un daño o perjuicio al patrimonio de otras personas.

En el ámbito Fiscal, el Fraude, se entiende como aquel comportamiento fraudulento (comisivo u omisivo) que se realiza para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto a la percepción de los tributos.

La Defraudación desde el punto de vista del Derecho Penal, no sólo es la acción de infidelidad que causa una lesión al patrimonio de una persona, sino cualquier quebrantamiento de una relación de confianza.

En cuanto al punto de vista del Derecho Fiscal el Art.108 del C.F.F., establece como conducta delictiva para la comisión de este delito, delimitando que:

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de una 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.

Para que se configure la comisión del delito de defraudación fiscal, es necesario la realización de la conducta del delincuente, pero también, la producción de un resultado.

Además los elementos necesarios para considerar cometido el delito son:

a) Que realice actos que consistan en el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

Se hace uso de engaños cuando se hace caer al fisco en una situación falsa a la que se presenta, es decir, hacerlo creer que la omisión del pago de la contribución es lícita; por ejemplo, la falsificación de documentos con la finalidad de disminuir la base del impuesto.

En cuanto al aprovechamiento de errores se puede presentar en distintos supuestos o modalidades; por ejemplo, cuando Hacienda le devuelve equivocadamente un impuesto, y el contribuyente no hace nada para sacarla de su error en que se encuentra ésta, y con ello está obteniendo un beneficio indebido.

b) Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.

Es decir que el uso de engaños o el aprovechamiento de errores van encaminados con la finalidad de disminuir la base gravable o evitar dicha imposición.

c) Que la realización de estos actos tengan como único propósito el de obtener un beneficio indebido.

Realizando los actos de engaño o aprovechamiento de errores se obtenga un beneficio indebido, como es el caso de una persona que engañosamente hace que Hacienda le devuelva una contribución que no han cubierto, por tener en su poder facturas falsas.

d) Que ese beneficio indebido tenga como consecuencia un perjuicio al fisco federal.

Puede considerarse que se causa un perjuicio al fisco federal debido a que no recibe a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, así como también disminuyendo su patrimonio como se observa en el ejemplo anterior.

Cabe destacar que el penúltimo párrafo del art.108 del C.F.F. hace referencia que el contribuyente puede evitar el proceso penal, si hubiese omitido el pago de alguna contribución y la entera en forma espontánea, sin que haya mediado requerimiento, orden de visita o cualquier gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2.3.2 Generalidades del Delito Defraudación Fiscal.

A) Defraudación Fiscal Equiparada.

La Defraudación fiscal equiparable aunque se sanciona con la misma penalidad que la defraudación fiscal, es una conducta delictiva diversa, es decir, que no pueden darse dos

conductas diversas con un solo resultado. Estas dos conductas son totalmente autónomas y por ende debe ubicarse con la pluralidad de conductas y la pluralidad de resultados.

El artículo 109 del C.F.F. contempla cuáles son las diversas conductas que se consideran como defraudación fiscal equiparada :

Será sancionado con las mismas penas de defraudación fiscal quien:

- 1. 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.*

Desglosando el párrafo anterior tenemos que:

- a) Que el contribuyente infractor consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas. Para que se de éste supuesto es necesario que se tenga una obligación de pago a cargo de los contribuyentes, dicha obligación deberá presentarse por medio de declaraciones que las distintas leyes marcan.

Al consignar en dichas declaraciones deducciones falsas con el firme propósito de reducir la base gravable que se toma para el cálculo de los impuestos. En cuanto a las deducciones es importante que se distinga de forma clara a los casos en que éstas no reúnen todos los requisitos fiscales que se encuentran delimitados en el art. 24 de Ley del

I.S.R. para las personas morales y en las establecidas en los diversos capítulos para las personas físicas.

También se presenta falsedad de deducciones cuando se tienen documentos apócrifos, inexistentes, alterados, etc.

- b) Que dicho contribuyente declare ingresos menores a los realmente obtenidos. El contribuyente al estar declarando ingresos menores a los realmente obtenidos, está no sólo falseando la información presentada a las autoridades fiscales, sino que también con ello está pagando menos tributos, al disminuir su base para el cálculo de impuestos.
- c) Declare ingresos acumulables menores a los determinados conforme a las leyes. El art. 15 de la L.I.S.R. y el art. 74 del mismo ordenamiento, establecen el concepto de ingresos acumulables, que dice las personas morales (físicas) residentes en el país acumularán la totalidad de ingresos en efectivo, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. Como se puede observar en éstos artículos antes mencionados existen una diversidad de disposiciones fiscales, que pueden dar lugar a errores en el cálculo de los impuestos, y éstos puedan llegar a ser menores a los que en realidad debieron ser, y con eso considerarse como una conducta delictiva.

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

En la misma fracción I del art. 109 se establece que : *En la misma forma será sancionado 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 art.75 de la L.I.S.R.*

En otras palabras, se sanciona a las personas físicas que tengan más gastos que entradas en el ejercicio fiscal anual, y realicen las siguientes actividades:

1. Perciban ingresos por dividendos, es decir, el accionista que fue beneficiado con el reparto de las utilidades de una empresa.
2. Que perciban ingresos por honorarios, es decir, aquella persona física que preste un servicio personal independiente.
3. Esté dedicado a actividades empresariales, el art.16 del C.F.F. señala que son actividades empresariales, entre las que se ubica la actividad comercial, industrial, ganadera, de pesca y silvícola.

El contribuyente tiene un plazo de 15 días hábiles para informar (obligatoriamente) por escrito las razones de su discrepancia, y tiene un plazo de 20 días hábiles posteriores al primer escrito para ofrecer las pruebas documentales en las que apoye su razonamiento. Si no se formula inconformidad o las pruebas ofrecidas no son idóneas por hacienda, la diferencia se estima como ingreso omitido.

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

Esta fracción se refiere únicamente a las acciones de retener o recaudar cantidades que al Fisco le corresponden, es decir, detener cantidad de los ingresos que va a recibir el contribuyente o una tercera persona, y posteriormente dicha retención se debe enterar al fisco, por ejemplo; el patrón que retiene impuestos a sus trabajadores.

El delito consiste en no enterar a Hacienda dentro de los plazos previstos en la ley las cantidades que por concepto de contribuciones se retuvieron o recaudaron.

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

- **El Subsidio Fiscal.** Es un apoyo económico que el Estado brinda a los contribuyentes con el fin de fomentar durante un tiempo determinado.
- **El Estímulo Fiscal.** Es un beneficio económico que es concedido por la ley fiscal al contribuyente con el fin de obtener de él determinados fines.

Ambos conceptos son usados por el Estado para poder encausar el desarrollo de determinadas áreas económicas, pero con un carácter de temporal.

La comisión del delito se presenta cuando el contribuyente se beneficie de tales privilegios sin tener derecho a ellos, en otras palabras, que la actividad que él lleva a cabo no se encuentre beneficiada por algún estímulo o subsidio fiscal.

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

Esta fracción fue creada con la finalidad de evitar las llamadas planeaciones fiscales, que son creadas con el objetivo de mejorar la distribución al patrimonio del contribuyente con el propósito de obtener una mayor productividad.

Pero es importante destacar que este tipo delictivo es de los conocidos como penal abierto, debido a que no se determina exactamente cuáles son los actos o contratos que se llevan a cabo con el fin de obtener un beneficio que no es debido y que trae como consecuencia un perjuicio al fisco, por lo que dichos actos, al no ser definidos se enmarcan a juicio del juzgador para adecuar el ilícito, es decir, que será considerado como delito cualquier comportamiento que lesione el fisco.

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

Para considerar cometido el delito se requiere que se omita presentar una declaración donde se haya tenido una contribución a pagar, y debe darse en un plazo de un año, que se empieza a computar a partir del día del vencimiento del plazo legal en que debió presentarse dicha declaración; debe ser exclusivamente la declaración anual, es decir, los pagos provisionales, declaraciones complementarias y avisos no figuran en este párrafo; y deberá ser exigida en forma expresa por la ley.

El último párrafo del art.109, señala: *No se formulará querella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entere 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 mismas disposiciones fiscales.*

Es decir, que las personas que se encuentra dentro de las acciones que se consideran equiparables al delito de defraudación fiscal, pague las contribuciones omitidas o el beneficio indebido, de manera espontánea junto con sus recargos, antes de que la autoridad fiscal haya descubierto dicha omisión o beneficio indebido, o haya realizado aún cualquier gestión para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no se le formulará querella alguna.

B) Delito Calificado.

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

a) Usar documentos falsos. Es importante hacer mención que la falsedad distorsiona la realidad, el utilizar documentos falsos implica que se tiene el conocimiento del delito, es decir, que el contribuyente por medio de estos documentos trata de reducir la base gravable a su mínima expresión. Lo que significa que el contribuyente utiliza documentos de empresas que no existen, o alteran el contexto de los mismos, varían las fechas, etc.

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

Cabe destacar que para poder tipificar el delito, es necesario que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de emitir comprobantes fiscales, y además que el contribuyente no los haya expedido en reiteradas ocasiones, es decir, que sea en forma constante dicha acción.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan. Para considerarlo como delito es necesario que se den dos actos relacionados entre sí que son la utilización de datos falsos y al hacerlo se obtenga la devolución de contribuciones a las que no tenga derecho o no le correspondan.

d) Asentar datos falsos en los sistemas o los registros contables que se está obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales. Lo que también distorsiona la información

que será presentada ante las autoridades, evitando con ello una disminución en el pago del impuesto.

Cuando los delitos sea considerados como calificados, a la pena que corresponda por ellos se le aumentará en una mitad.

C) Penalidad de la Defraudación Fiscal.

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

- 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 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 pasado 31 de diciembre de 1998, el Congreso de la Unión aprobó el decreto en el que se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales, y en su art.14 contempla una reforma al art.194 del Código Federal de Procedimientos Penales, para así incluir entre otros como delitos graves a la defraudación fiscal y su asimilación (art.108 y 109 del

C.F.F.); cuando les corresponda una pena de prisión de dos o cinco años de prisión, siempre y cuando la conducta sea considerada como calificada.

El calificar el delito de defraudación fiscal como grave, implica que los sujetos a una proceso penal por dicho delito no tiene derecho a la libertad provisional.

El pasado 8 de febrero de 1999; inesperadamente se publicó en el Diario Oficial de la Federación modificaciones al art.194 del Código de Procedimientos Penales, donde se establecía un nuevo listado de los delitos considerados como graves, en la cual se excluye al delito de defraudación fiscal.

Finalmente el 17 de mayo de 1999 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva adición al art.194 del Código de Procedimientos Penales. En ella sobresale, la inclusión de los delitos de contrabando y defraudación fiscal, así como sus equiparables, como delitos graves; en los mismos términos de la reforma contenida en el decreto del 31 de diciembre de 1998.

2.3.3 Evasión, Elusión y Simulación Fiscal.

A. Evasión Fiscal.

La evasión fiscal entendida como delito constituye un figura fraudulenta que implica burlar, eludir o dejar sin efectos las disposiciones de la ley; creando artificios, simulaciones o

comportamientos análogos con los que trata de aparentar como lícito lo que no es o evitar el pago de los impuestos en perjuicio del fisco. Dicho incumplimiento puede ser por simple omisión o bien con el conocimiento consistente de que la comisión de dichos actos produzcan ese resultado.

Lamentablemente estas conductas han ido creciendo paulatinamente por falta de cultura fiscal, ya que por desgracia siempre se busca la manera de evitar cumplir con el pago de contribuciones, quizá como consecuencia de que los mismos contribuyentes no sentimos una retribución real de nuestras aportaciones.

B. Elusión Fiscal.

Se entiende por eludir, huir o esquivar mediante algún artificio, es necesario subrayar que no se debe confundir la evasión fiscal con la elusión fiscal, ya que el fraude tributario consiste en disimular o encubrir con malicia una parte o la totalidad de los impuestos, mientras que la evasión consiste en ubicarse fuera del marco de la ley para violar dichas normas.

En otras palabras la elusión fiscal es una conducta lícita que permite evitar el hecho generador. Dichas conductas deben encontrarse fundamentadas en leyes fiscales vigentes, es decir, si el contribuyente encuentra alguna deficiencia en las leyes, y utiliza esta circunstancia se producirá la elusión fiscal.

La elusión en nuestro sistema está prohibida y sancionada siempre y cuando dicho comportamiento este previsto y sancionado en la norma por lo tanto no se debe entender el término elusión en referencia a cualquier comportamiento por el cual se evite el pago del impuesto o se evite la sujeción al mismo. Sólo las elusiones que se realicen fuera del marco de la ley y que tengan la finalidad de impedir que hacienda sepa que se está sujeto al incumplimiento de obligaciones fiscales, serán consideradas como típicas y sancionadas penalmente, estos es, se tendrá necesariamente que atender al contenido del injusto del comportamiento al igual que se hace con el delito de defraudación fiscal, para determinar si la elusión debe ser perseguida penalmente.

C. Simulación Fiscal.

La simulación es representar una cosa fingiendo o imitando que no lo es, lo cual constituye un engaño y éste es uno de los elementos del fraude, este delito se encuentra sancionada en el art109 fracción IV del C.F.F. que ya hablamos analizado anteriormente.

2.4 Delitos Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.

El Registro Federal de Contribuyentes "Es un instrumento creado legalmente para efectos de control de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal. Para ello, el legislador restringe la voluntad del contribuyente obligándolo a solicitar su inscripción en dicho registro y a presentar oportunamente avisos que permitan a la autoridad mantener actualizado ese registro para que su consulta sea confiable"¹²

En otras palabras, que el Registro Federal de Contribuyentes es un mecanismo creado por la autoridad fiscal, con la finalidad de tener un control de los contribuyentes, basándose en los datos que las personas le proporcionen y en los que ella misma obtenga por cualquier otro medio, para lograr dicho control cada persona que se inscriba se le asignará una clave que la identificará de los demás contribuyentes.

El art.27 del C.F.F. menciona que deben solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- a) Las personas morales.
- b) Las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen.
- c) Los socios o accionistas de las personas morales.
- d) Opción para los residentes en el extranjero de inscribirse en el R.F.C.

¹² QUINTANA ACEVES, Federico, "R.F.C." Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, p.2742.

La solicitud de inscripción en el R.F.C. deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las siguientes situaciones:

1. Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme su acta constitutiva.
2. Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

Además de solicitar su inscripción al R.F.C., deberán presentar avisos cuando se realicen los siguientes supuestos:

- I. Cambio de denominación o razón social.
- II. Cambio de domicilio fiscal.
- III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV. Liquidación o apertura de sucesión.
- V. Cancelación en el R.F.C.

2.4.1 Generalidades de los Delitos Relacionados con el R.F.C.

El art.110 del C.F.F. establece: *Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:*

- I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el R.F.C. por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos de que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.*

Desglosando lo anterior tenemos que:

- a) En primer lugar la tipificación de la conducta es no solicitar la inscripción ante el R.F.C. cuando se tenga dicha obligación.
- b) Es importante destacar que el mismo comportamiento que se sanciona como delito y como pena privativa de libertad, está sancionado en el art.79 fracción I del C.F.F, como infracción administrativa y en el art.80 una multa de \$1,508.00 a \$4,523.00.

La diferencia entre la infracción y el delito es que si antes de que se cumpla un año Hacienda descubre que el contribuyente no ha solicitado su inscripción, se da lugar a una multa por dicha omisión, pero si pasado el año Hacienda descubre dicha omisión, se da lugar a una imposición de la pena privativa de libertad.

Aunque la fracción I del art.79 y el último párrafo del art.110 del mismo código establecen que no será sancionado aquel contribuyente que omita presentar su solicitud de inscripción ante el R.F.C., cuando lo haga de manera espontánea antes de que la autoridad descubra la omisión.

- c) Por último es conveniente distinguir que el comportamiento previsto en la fracción I del art.110 hace referencia a dos tipos distintos de obligaciones:
 - I. La obligación de que el contribuyente se inscriba en el R.F.C.
 - II. La obligación de inscribir a terceras personas, por ejemplo, el patrón respecto a sus empleados, el tutor respecto a su tutelado, etc.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público forma el R.F.C. en base a los datos que cada contribuyente le proporciona, motivo por el cual es importante presentar correctamente todos los datos que ella solicita para su inscripción en dicho registro, como son: Nombre o razón social, fecha de inicio de operaciones, domicilio fiscal, etc.

El hecho de proporcionar los datos con falsedad se considera como una actitud destructiva a la acción comprobatoria de los órganos de la Secretaría de Hacienda, y con ello considerarse como un delito.

III. Use intencionalmente más de una clave del R.F.C.

El uso de más de una clave en el R.F.C. puede dar lugar a que se presuma que la intención no puede ser otra que la de defraudar al fisco, con lo que se considera que se estarán cometiendo dos delitos autónomos entre sí.

IV. Derogada.

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

El concepto de domicilio fiscal se encuentra establecido en el art.10 del C.F.F., considerándolo como:

1. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realicen actividades empresariales, el local donde se encuentra el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando presten servicios personales independientes, el local donde utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

2. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal de su negocio.
- b) Si se trata de establecimiento de personas morales residentes en extranjero, el domicilio fiscal será el mismo, en caso de existir varios establecimientos, será el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

La conducta típica consiste en desocupar el domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio ante el R.F.C., y además realizar una de las siguientes conductas posibles:

- A. La primera de ellas es que si al haber sido notificado de una orden de visita de la autoridad fiscal y antes del plazo de un año contado a partir de la fecha de dicha notificación, desocupe el lugar donde realiza sus actividades sin previo aviso al R.F.C..

Presumiéndose con ello el dolo, y la mala fe por parte del contribuyente no permitiendo a la autoridad fiscal verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones.

- B. La segunda conducta se da si el contribuyente desocupa su domicilio fiscal sin presentar aviso, después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal, y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos. Esta conducta es sancionada penalmente en virtud de que se ocasiona un perjuicio al fisco federal al no cumplir con las obligaciones determinadas.

Finalmente el último párrafo del art.110 hace mención que: No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsane la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2.5 Delitos Relacionados con la Contabilidad.

En el art.28 del C.F.F., se encuentran establecidas las reglas que deben seguir los contribuyentes que están obligadas a llevar la contabilidad de su negocio, con la finalidad de dar a la autoridad fiscal una, mayor facilidad de poder verificar el oportuno y adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, siendo dichas reglas las siguientes:

a) Llevar los sistemas y registros contables establecidos en el art.26 de R.C.F.F., donde se señalan una serie de requisitos mínimos que se debe observar en la contabilidad tales como:

- Identificación de cada operación y sus características, relacionándolo con la documentación comprobatoria;
- Identificación de cada inversión, relacionándola con su respectiva documentación comprobatoria;
- Formular los Estados de Posición Financiera,
- Relacionar los Estados anteriores con las cuentas de cada operación;
- Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y asentarlos correctamente, mediante los sistemas de control y verificación;
- Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, y
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de los estímulos fiscales.

b) Asentar en forma analítica y hacerse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realizaron los actos.

c) Llevar la contabilidad en el domicilio fiscal.

2.5.1 Generalidades de los Delitos Relacionados con la Contabilidad.

El Art.111 del C.F.F. se encuentran determinadas cuales son las conductas consideradas como delitos relacionados con la contabilidad, el cual dice:

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

I. Derogado.

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

En los libros de contabilidad se registran las operaciones que se realizan en una empresa, el llevar un doble registro en dos libros que contenga distinta información, no puede tener otra finalidad que la omisión de pago de impuestos. Es decir, que para que se considere como delito, es necesario que se lleven dos libros y esté asentada información distinta entre ellas.

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

La tipificación de este delito se da con tres comportamientos: ocultar, alterar o destruir, y los objetos sobre los que recae la acción pueden ser.

- a) Los sistemas contables.
- b) Los registros contables.
- c) La documentación relativa a los asientos respectivos.

Todas estas conductas se pueden considerar que se realizan con dolo, y con la finalidad de que las autoridades no puedan llevar a cabo sus facultades de comprobación.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

Este comportamiento ilícito consiste en determinar con falsedad las pérdidas de una empresa, teniendo como resultado la obtención de un beneficio indebido y un perjuicio al fisco federal, y esta conducta no sólo se considerará como un delito autónomo, sino que también se puede relacionar con otros tipos de delitos.

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

Esta fracción es relativamente nueva, y se refiere a la omisión de la presentación de declaraciones informativas de las inversiones realizadas y mantenidas en los denominados "paraísos fiscales", que son Estados soberanos cuyo atractivo es el bajo o nulo cobro de contribuciones, y tienen la característica de ser lugares donde se realiza todo tipo de operaciones financieras, protegidas por el secreto bancario.

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la

posición competitiva proporcionada por terceros a que se refiere los art.46 Fracción IV y 48 Fracción VII de este Código.

Para tipificar este delito es necesario que se divulgue la información que se relaciona con la realización de una visita domiciliaria, ya sean hechos u omisiones que se conozcan de terceros o de los responsables solidarios.

Para finalizar con este punto, el último párrafo del art.111 dice que 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.

2.6 Delitos Cometidos por depositarios e interventores.

2.6.1 Generalidades de los Delitos Cometidos por depositarios o interventores.

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

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

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

El interventor es una figura jurídica designada en los juicios sucesorios para vigilar la actuación del albacea, o bien, dentro del derecho que regula las quiebras de las sociedades mercantiles o personas físicas, la intervención es un órgano encargado de representar los intereses de los acreedores, y que son nombrados por un juez.

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

El comportamiento típico que es sancionado penalmente, sólo puede ser cometido por el depositario o interventor que hubiere sido designado por las autoridades fiscales, cuya conducta sea disponer para sí o para otra persona de algún bien, mueble o inmueble, que lo haya sido dado bajo custodia por las autoridades hacendarias.

2.7 Delitos de violación de marcas y sellos oficiales.

2.7.1 Generalidades de los delitos de violación de marcas y sellos oficiales

El art.113 del C.F.F. señala que: *Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:*

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

Este delito fue creado con la finalidad de proteger los instrumentos que utiliza Hacienda para llevar a cabo su función de control y vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes sancionando así dos formas de conducta:

- a) La conducta que tienda a destruir los aparatos de control, los sellos o las marcas oficiales,
- b) La conducta consistente en impedir que dicho aparatos de control, sellos o marcas oficiales sirvan para el fin para el cual fueron colocados por parte de las autoridades fiscales.

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

Capítulo 2: Los Delitos Fiscales

En esta fracción se pretende proteger las máquinas registradoras que estén exclusivamente en las oficinas recaudadoras, al sancionar a la persona que altere o destruya dichas máquinas, pero es importante hacer mención de que nunca si se establece de un contribuyente o de un funcionario, por lo que cualquiera de los dos que altere o destruya una máquina registradora será sancionado.

En esta misma fracción se hace alusión a aquella persona que tenga en su poder marbetes o precintos sin que los haya adquirido legalmente, o que los enajene sin tener su debida autorización para hacerlo. Hay que recordar que los marbetes son los rótulos que se les paga a las cajas, botellas, etc., que tienen la marca de fábrica, la dirección del destinatario, etc., y los precintos son ligaduras sellas con las que atan los paquetes, cajones, etc.

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

La conducta delictiva es imprimir comprobantes fiscales sin previa autorización de la Secretaría de Hacienda, o que si estando autorizado realice la impresión de los comprobantes sin que exista de por medio una orden de expedición. Esta fracción se creó con la finalidad de que se lleve un control de los comprobantes fiscales que se impriman para evitar que exista duplicidad en la impresión de los comprobantes.

2.8 Delitos cometidos por Servidores Públicos.

2.8.1 Generalidades de los delitos los delitos cometidos por Servidores Públicos.

Art.114 del C.F.F.: *Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen visita domiciliaria o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.*

Un servidor público es aquella persona que presta sus servicios profesionales, en alguna dependencia de la administración pública.

Por otra parte existen ciertas formalidades para que se pueda realizar una visita domiciliaria o un embargo, una de ellas es que debe existir un mandato escrito por la autoridad competente, debido a que se trata de un acto de molestia, que nuestra Constitución contempla en su art.16, y sólo permite que la realicen las autoridades judiciales y excepcionalmente las autoridades fiscales. De ahí que el comportamiento típico consista en que el servidor público ordene o practique una visita domiciliaria o embargo sin que exista dicho mandato escrito por parte de la autoridad competente.

Las reglas que se deberán observar en la realización de las visitas domiciliarias se encuentran contempladas en el art.45 del C.F.F., y las reglas del embargo se establecen en el art.145 del mismo ordenamiento.

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

“Los recintos fiscales son los lugares que han sido habilitados por las autoridades hacendarias para el almacenamiento o control de las mercancías sujetas al pago de impuestos en tránsito interno y controlados por las autoridades fiscales con las facultades expresas determinadas por la ley para control y verificación.”¹³

Por lo que el servidor público que realice dichas revisiones fuera de los recintos fiscales será sancionado conforme este artículo establece.

Otro artículo que se relaciona con los servidores públicos es el art.114-A del mismo ordenamiento, y dice: *Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.*

¹³ URBINA NANDAYAPA, Arturo, Op. Cit., p.125.

Por amenazas entendemos que es el propósito de causar un daño a una persona. Este artículo se adiciona al C.F.F. con la finalidad de evitar ciertas situaciones que desafortunadamente se presentaban a menudo, que es el abuso de poder por parte de las autoridades fiscales y la ignorancia por parte de los contribuyentes al sentirse intimidados por los primeros por el temor de haber cometido alguna falta, y por ello se llegaba a los más recurrente "tratar de encontrar un arreglo" y así evitar que su "problema" llegara a instancias legales.

Un visitador no tiene la facultad de iniciar la querrela, esta medida únicamente corresponde a otros organismos de las autoridades fiscales, y el ejercicio de la acción penal corresponde al representante social previa formulación de la declaratoria de perjuicio, y querrela presentada por la S.H.C.P que es la parte ofendida.

Por lo que el servidor público que amenace a un contribuyente en iniciar un proceso penal será sancionado con una pena de uno a cinco años de prisión.

Finalmente el art.94 del C.F.F. señala que si un funcionario público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.

2.9 Delitos de apoderamiento de mercancías de los Recintos Fiscales.

2.9.1 Generalidades de los delitos de apoderamiento de mercancías de los Recintos Fiscales.

El art. 115 del C.F.F. dice que: *Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión. La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.*

Ya hemos visto que son los recintos fiscales, pero en este artículo también se hace mención de los recintos fiscalizados que son los lugares donde se guardan mercancías que entran y salen del país pero que deben tener un sitio especial, por condiciones de seguridad, tal es el caso de las mercancías explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes o radioactivas.

Las mercancías en depósito, deben permanecer en los recintos que han sido autorizados ante la aduana fiscal correspondiente, la cual se encarga de prestar los servicios de vigilancia, almacenaje y análisis de laboratorio.

Para poder configurar el delito es necesario que exista el apoderamiento de mercancías ajenas dentro de los recintos fiscales o fiscalizados, así como que intencionalmente sean destruidos o deteriorados.

CAPITULO 3 : LOS RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES

3.1 Responsables de los Delitos Fiscales.

3.1.1 Generalidades.

La responsabilidad es la capacidad u obligación de responder de los actos propios o ajenos. Por lo que la responsabilidad penal se puede definir como aquella persona que actuó conforme a la conducta del tipo penal, y puede ser sujeta a una pena o sanción.

Tanto en el Código Penal como en el Código Fiscal de la Federación se estipula quienes son responsables de la comisión de un delito, sólo que el primero de ellos lo hace en la parte general, y el segundo en la parte específica de la comisión de los delitos fiscales, como lo podemos observar en el siguiente cuadro:

ART.13 DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL	ART.95 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
I. Los que acuerden o preparen su realización; II. Los que lo realicen por sí;	I. Concierten la realización del Delito; II. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.

Capítulo 3: Los Responsables de los Delitos Fiscales

<p>III. Los que lo realicen conjuntamente;</p> <p>IV. Los que lo llevan a cabo sirviéndose de otro;</p> <p>V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;</p> <p>VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;</p> <p>VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y</p> <p>VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.</p>	<p>III. Cometan conjuntamente el Delito;</p> <p>IV. Se sirva de otra persona como instrumento para ejecutarlo;</p> <p>V. Induzca dolosamente a otro a cometerlo;</p> <p>VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión;</p> <p>VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Es importante mencionar que la responsabilidad directa en la comisión de los delitos fiscales recae en el contribuyente, que es la persona física o moral que realiza la conducta del tipo penal. Pero una persona moral se responsabiliza mediante representantes en términos de los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y el art. 11 del Código Penal Federal, y dicha responsabilidad se hará por medio de personas físicas, es decir, que la responsabilidad penal de las personas morales recae sobre sus representantes legales.

Capítulo 3: Los Responsables de los Delitos Fiscales

También existe otro tipo de responsabilidad la solidaria, que consiste en atribuir a una persona distinta la obligación de pagar la prestación fiscal.

En el art.14 del C.F.P. se establece las causas por las que se puede incurrir en responsabilidad solidaria, y son las siguientes:

1. Los retenedores y las personas a las que las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
2. Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
3. Los liquidadores o síndicos por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de contribuciones que se causaron durante su gestión.
4. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que tuviera pendiente la misma.
5. Los representantes de personas no residentes en el país, si su intervención genera una obligación fiscal.
6. Las personas que ejerzan patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
7. Los legatarios o donatarios por las contribuciones que generen los bienes legados o donados.

Capítulo 3: Los Responsables de los Delitos Fiscales

8. Las personas que manifiesten su voluntad de asumir las responsabilidad solidaria.
9. Terceros que hayan constituido depósitos, prendas, fianzas, hipotecas , o permitido secuestro de sus bienes, hasta por el valor de éstos dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
10. Los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hayan generado a cargo de la sociedad, hasta por el monto de la participación que tienen en el capital social.
11. Las sociedades que hayan omitido la obligación de inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas.
12. Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y del capital transmitidos por la escidente.
13. Las personas residentes en México o los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause debido al otorgamiento del uso temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados.
14. Las personas a quienes los residentes en el extranjero les prestan servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por los residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.
15. Las sociedades que administren a los propietarios de los inmuebles de servicio turístico compartido por residentes en el extranjero.
16. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación de las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación.

Capítulo 3: Los Responsables de los Delitos Fiscales

La responsabilidad solidaria comprende los accesorios, con excepción de las multas. Los responsables solidarios serán sancionados también por actos u omisiones propios.

Finalmente el art.96 del C.F.F. hace responsable por el delito de encubrimiento en los delitos fiscales a quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en el delito, después de la ejecución del mismo:

- I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia o ayude otro a los mismos fines.
- II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad, o a sustraerse en acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento mencionado será sancionado con una pena de prisión de tres meses a seis años de prisión.

Conclusiones.

En el desarrollo del presente trabajo hemos podido observar que los ordenamientos fiscales están diseñados para buscar obtener la mayor recaudación de impuestos que le permita al Estado realizar su actividad económica, en tanto que los contribuyentes buscan pagar lo menos posible dichos impuestos, valiéndose de actos ilícitos, lo cual constituye una lucha entre el Fisco y el contribuyente, ya que se ha visto en la necesidad de modificar los lineamientos fiscales en base a los actos que el contribuyente va realizando para evitar cumplir con su deber, tal como se ha visto a través del tiempo ya que día a día se hacen adecuaciones a las leyes para con esto buscar la manera de que se cometan menos delitos y propiciar una verdadera cultura fiscal dentro de la sociedad, lo cual fortalecería la economía de nuestro país.

Dicha cultura no será posible en tanto no se termine de raíz con la red de corrupción que existe en todos los niveles de la sociedad, ya que mientras no dejemos de buscar primero el bienestar propio sin importar que con esto se afecten a terceros no existirá un desarrollo integral en nuestro nivel de vida.

El adecuado conocimiento de todas las leyes fiscales por parte del contribuyente le permitirá cumplir con sus obligaciones de manera correcta y adecuada, aprovechándose de los beneficios implícitos y explícitos establecidos en las disposiciones fiscales, aligerando su carga fiscal, sin la necesidad de cometer algún delito.

Esperamos que así como este tema despertó el interés de nosotros y fue el motivo principal para realizar este trabajo, se despierte el deseo en otras personas, y con ello se propicie un mayor estudio y análisis por conocer más a fondo toda la gama de oportunidades que nos brinda la ley y así crear aunque sea en forma mínima una responsabilidad y ética por parte de los futuros contadores profesionistas que son el apoyo principal del contribuyente

Bibliografía

1. IBAÑEZ BRAMBILA, Berenice. Manual para la elaboración de Tesis. México, Editorial Trillas, 1992.
2. GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales. México, Editorial Perezniecto, 1995.
3. MOTO SALAZAR. Efraín. Elementos de Derecho. México, Editorial Porrúa, 1998.
4. UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA NACIONAL, Investigación Documental. México, Ediciones SEP, 1982.
5. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. Derecho Penal-Fiscal. (Teoría de la Infracción Fiscal), México, Cárdenas, 1982.
6. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 1. (Aspectos Constitucionales y generales de los Delitos Fiscales en México), México, SICCO, 1997.
7. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 2. (Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano), México, SICCO, 1997.
8. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 3. (Proceso Penal Tributario), México, SICCO, 1997.
9. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 4. (Contadores responsabilidad penal, administrativa y civil), México, SICCO, 1997.
10. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 5. (Paraísos Fiscales y lavado de dinero), México, SICCO, 1997.

11.PONCE GÓMEZ, Francisco, et. al. Derecho Fiscal. México, Editorial Banca y Comercio, 1994.

12.AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda. Derecho Penal. México, Harla, 1993.