



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

DELITOS FISCALES
DEFRAUDACIÓN FISCAL Y CONTRABANDO

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A:

ALEJANDRO RAMÍREZ LARA

ASESOR: L. C JAIME NAVARRO MEJIA

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

200

5

m340549



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

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

SECRETARÍA NACIONAL
 GOBIERNO DE
 MÉXICO

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

DEPARTAMENTO DE
 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:

Delitos Fiscales, Defraudación Fiscal y Contrabando

que presenta el pasante: Alejandro Ramírez Lara
 con número de cuenta: 8738112-9 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"

Cuatitlán Izcalli, Méx. a 12 de Septiembre de 2003

PRESIDENTE

L.C. Francisco Alcántara Salinas

VOCAL

L.C. Luis Yescas Ramírez

SECRETARIO

L.C. Jaime Navarro Mejía

PRIMER SUPLENTE

L.D. Araceli Georgina Campos Carreón

SEGUNDO SUPLENTE

L.C. Pedro F. Olivera Figueroa

AGRADECIMIENTOS.

A mi padre y madre;

Por brindarme su amor, cariño, comprensión y apoyo en cada uno de los momentos de mí vida. Gracias Papá y Mamá, por darme el mejor consejo y el aliento para seguir dentro del buen camino. Gracias, por qué de esta forma me han dejado la mejor de sus herencias, y le doy Gracias a Dios por darme un Padre y una Madre como ustedes.

Félix Ramírez García y María Lara Olmos.

A mis hermanas;

Por demostrarme su cariño y ayuda incondicional en cada instante desde que mi padre y madre crearon nuestra familia. Gracias a mis hermanas; *Rocio, Olivia, Lidia, Mónica y Karina.*

A mis sobrinos;

Por darme su cariño sincero; *Diego Ángel, Mario Ángel, Alejandro y Omar.*

A; Luis Lara Olmos, L. C Raúl Ramírez García y L. D Ángel Díaz Romero.

A la máxima casa de estudios;

Universidad Nacional Autónoma de México, por permitirme ser egresado y ser universitario con orgullo.

Al asesor; quien participó en este proyecto *L. C Jaime Navarro Mejía.*

Al jurado;

Presidente : L. C Francisco Alcántara Salinas.

Vocal : L. C Luis Yescas Ramírez.

Secretario : L. C Jaime Navarro Mejía.

Primer Suplente : L. D Araceli Georgina Campos Carreón.

Segundo Suplente : L. C Pedro F. Olivera Figueroa.

INDICE GENERAL.

	Página.
Prólogo.	I
Introducción.	II
El Código Fiscal de la Federación dentro de la Jerarquía del Orden Jurídico en el Derecho Mexicano y su Estructura.	IV
CAPITULO 1. DELITO.	
GENERALIDADES.	1
1.1 Concepto de Delito.	2
1.2 Elementos Constitutivos del Delito.	4
1.3 Clasificación de Delito.	9
1.4 Delitos Fiscales.	12
1.5 Sujetos responsables de los Delitos Fiscales.	14
1.6 Procedimiento Penal del Delito Fiscal	19
1.7 Tentativas de Delito.	23
1.8 Delito Continuado.	26
1.9 Prescripción del Delito Penal.	28
CAPITULO 2. FIGURAS DELICTIVAS.	
GENERALIDADES.	30
2.1 Evasión Fiscal.	31
2.2 Elusión Fiscal.	33
2.3 Omisión Fiscal.	35
2.4 Simulación Fiscal.	36
CAPITULO 3. DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.	
GENERALIDADES.	39
3.1 Concepto de Defraudación Fiscal.	41
3.2 Defraudación Fiscal Genérica y Defraudación Fiscal Específica.	43
3.3 Grado de Tentativa y Pruebas para acreditar una Defraudación Fiscal.	45
3.4 Calificación del Delito Fiscal.	46
3.5 Sanciones para el Delito de Defraudación Fiscal.	47
3.6 Lavado de Dinero.	48

INDICE GENERAL.

Página.

CAPITULO 4. DELITO DE CONTRABANDO.

GENERALIDADES.	55
4.1 Concepto de Contrabando.	57
4.2 Sujetos responsables del Delito de Contrabando.	58
4.3 Presunción del Delito de Contrabando.	59
4.4 Calificación del Delito de Contrabando.	60
4.5 Delitos asimilables al Delito de Contrabando.	61
4.6 Conceptos que se aplican a los Delitos Asimilables al Delito de Contrabando.	63
4.7 Sanciones para el Delito de Contrabando.	64

CAPITULO 5. OTROS DELITOS FISCALES.

GENERALIDADES.	65
5.1 Delito con Relación en el Registro de Operaciones en dos o más Libros o Sistemas.	66
5.2 Delito con Relación en la Destrucción de Sistemas y Registros Contables.	67
5.3 Delito con Relación en la Falsedad de Pérdidas.	68
5.4 Delito con Relación en la Omisión de la Declaración Informativa de las Inversiones.	69
5.5 Delito con Relación en la Destrucción de Aparatos de Control, Máquinas Registradoras e Impresión de Comprobantes.	70
5.6 Delito con Relación en el Registro Federal de Contribuyentes.	72

CONCLUSION.	VII
BIBLIOGRAFIA.	IX

PROLOGO.

Los Delitos Fiscales Defraudación Fiscal y Contrabando es una investigación con un objetivo definido; conocer, estudiar informar y analizar estos delitos. El tema a desarrollar es de utilidad para el estudiante, profesor, investigador y todo aquel contribuyente que trata de engañar, ocultar, alterar la información financiera para determinar sus contribuciones ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El texto de esta presente Tesis inicia desde el elemento indispensable para la formación de una pena, qué es el Delito, los elementos que lo integran, hasta llegar definir la Defraudación Fiscal y el Contrabando de una forma clara, sencilla de leer y actualizada.

El nombre de la investigación y el motivo que me nace para realizar este trabajo a desarrollar, es desde el momento en que las autoridades hacendarias empiezan a realizar una publicidad inmensa, constante, durante el periodo de obligación del pago anual, en los diferentes medios masivos de comunicación que alarman al contribuyente, "-- No Pagas; Cárcel--". En ese momento me surgieron las siguientes preguntas:

¿Realmente los contribuyentes que pagan impuestos Federales o Locales en México sean personas, físicas o morales lo realizan veraz y oportunamente al presentar su declaración de impuestos?

¿Los mexicanos saben que al no pagar impuestos al Fisco Federal están realizando un Delito Fiscal, y pueden privarlos de su libertad?.

¿Cuáles son las formas o circunstancias para que el Gobierno Federal, considere que sé esta realizando un fraude al Erario Público?.

¿El Gobierno Federal presiona al contribuyente para recabar los impuestos oportunamente, o el contribuyente lo realiza por obligación o cultura?.

¿De qué forma se puede eliminar o disminuir, la Defraudación Fiscal en México y el Contrabando, con los contribuyentes que declaran impuestos al Gobierno Federal?.

Esta serie de preguntas tendrán una respuesta, después del indagar en el desarrollo de la investigación.

INTRODUCCION.

El Título de la presente investigación "DELITOS FISCALES", es una de las causas por las que el Gobierno Federal por medio del órgano de actividad financiera federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le corresponde el estudio y formulación de los proyectos de leyes, la recaudación de impuestos, derechos, productos y aprovechamiento federales, entre otras. Ha realizado campañas de publicidad extremadamente fuerte en los diferentes medios de comunicación, (televisivas, radiodifusoras e impresas) con el propósito de hacer conciencia en los contribuyentes al pago oportuno y veraz, en la presentación de las obligaciones tributarias.

En los últimos años las políticas económicas desarrolladas por el Gobierno Federal, ha señalado como la fuente fundamental para el ingreso de la nación a las contribuciones, con el fin de sanear las finanzas públicas y hacer que éstas fueran por sí mismas financieras, mediante la percepción de los impuestos.

Por lo que el principal objetivo de la investigación es conocer, estudiar, informar y analizar los Delitos Fiscales Defraudación Fiscal y Contrabando, tipificados por el Código Fiscal de la Federación en el Título IV Capítulo II, que afecta la relación directa (libertad y dinero) del contribuyente. También considerando la Evasión, Elusión, Omisión y Simulación Fiscal como las Figuras Delictivas, el Lavado de Dinero, Inversiones en Paraísos Fiscales y Declaración de Divisas, que ha llegado a involucrar a servidores públicos como también los altos niveles de dirección en la Banca Múltiple, así como Otros Delitos Fiscales relacionados con la Falsedad de Pérdidas, el Registro de Operaciones en dos o más libros o Sistemas, la Destrucción de Aparatos, Máquinas Registradoras e Impresión de Comprobantes.

Es necesario hacer saber y de informar a toda persona (física o moral) que tenga alguna actividad financiera dentro y fuera de la república mexicana, tiene la obligación de contribuir por medio de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos al Erario Público.

INTRODUCCION.

Esta investigación está enfocada a todo aquel contribuyente que trata de engañar, ocultar, alterar la información financiera para determinar sus contribuciones al Fisco Federal; es necesario hacer conciencia y conocer la importancia, no del pago de contribuciones principalmente; si no la veracidad de como se realiza y el momento oportuno de la presentación de las obligaciones tributarias, así mismo las consecuencias que trae el no pago de estas.

Código; Ordenación sistemática de preceptos relativos a una determinada rama de derecho, que la comprende ampliamente, elaborada por el Poder Legislativo y dictado para su general observancia. La "reglamentación elaborada por el Poder Legislativo que abarca a una rama del derecho o una parte importante de ella". (***)

El Decreto. Acto del Poder Ejecutivo referente al modo de aplicación de las Leyes en relación con los fines de la Administración Pública. La disposición de un órgano legislativo que no tiene carácter general atribuido a las Leyes; resolución judicial que contiene una simple determinación de trámite.

El Reglamento. Es una disposición de carácter legislativo, expedida por el Ejecutivo, que se aplica a todas las personas cuya situación recae bajo su campo de acción. El objetivo de los reglamentos es facilitar el mejor cumplimiento de la Ley. Desde luego, el reglamento no puede ir contra el contenido de la Ley, pues de ser así carecería de valor jurídico.

La diferencia que existe entre la Ley y reglamento, además de su jerarquía, la encontramos en su origen, pues la primera emana del Poder Legislativo, mientras que el segundo del Poder Ejecutivo.

Las Normas Jurídicas Individualizadas. Son aquéllas que se refieren a situaciones jurídicas concretas o individuales. Para algunos juristas no son realmente normas jurídicas, sino actos o mandatos jurídicos regidos naturalmente por normas jurídicas.

***Rafael de Piña Vara, Diccionario de Derecho, Edt. Porrúa. México. Ed. 1996. 123p.p.

La Constitución. Es la norma suprema que regula la vida jurídica de un país; es la Ley de Leyes en la cual está contenido todo el orden normativo de un pueblo.

El Artículo 133** dice. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda en las Constituciones o leyes de los Estados.

El Tratado Internacional y la Ley Federal. Se llama Tratado Internación el acuerdo celebrado entre dos o más Estados para regular las relaciones entre los mismos. Los pactos internacionales sólo surten efectos y producen obligaciones entre los países que los han firmado. Los Tratados Internacionales obligan en todo el país.

Las Leyes Federales son creadas por el Congreso de la Unión, es decir por el Poder Legislativo Federal para que se apliquen en todo el territorio Nacional. El rango de los Tratados Internacionales y de las Leyes Federales es igual, según dispone el artículo 133 Constitución.

Ley Ordinaria. Es aquella regla jurídica que no reglamenta o deriva de ningún artículo de la Constitución General. Pero a pesar de ello, tiene que seguir el espíritu de la misma en todas y cada una de sus disposiciones. Como ejemplo de estas Leyes Ordinarias son el Código Fiscal de la Federación, Código Civil, Código Penal, Código de Comercio, etc.

Para tener una idea más amplia de que es un Código enseguida se define; ya qué el tema a desarrollar Delitos Fiscales esta en una Ley Ordinaria representada por Código Fiscal de la Federación.

** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edit. Porrúa México, Ed.1998,

Código; Ordenación sistemática de preceptos relativos a una determinada rama de derecho, que la comprende ampliamente, elaborada por el Poder Legislativo y dictado para su general observancia. La "reglamentación elaborada por el Poder Legislativo que abarca a una rama del derecho o una parte importante de ella". (***)

El Decreto. Acto del Poder Ejecutivo referente al modo de aplicación de las Leyes en relación con los fines de la Administración Pública. La disposición de un órgano legislativo que no tiene carácter general atribuido a las Leyes; resolución judicial que contiene una simple determinación de trámite.

El Reglamento. Es una disposición de carácter legislativo, expedida por el Ejecutivo, que se aplica a todas las personas cuya situación recae bajo su campo de acción. El objetivo de los reglamentos es facilitar el mejor cumplimiento de la Ley. Desde luego, el reglamento no puede ir contra el contenido de la Ley, pues de ser así carecería de valor jurídico.

La diferencia que existe entre la Ley y reglamento, además de su jerarquía, la encontramos en su origen, pues la primera emana del Poder Legislativo, mientras que el segundo del Poder Ejecutivo.

Las Normas Jurídicas Individualizadas. Son aquéllas que se refieren a situaciones jurídicas concretas o individuales. Para algunos juristas no son realmente normas jurídicas, sino actos o mandatos jurídicos regidos naturalmente por normas jurídicas.

***Rafael de Piña Vara, Diccionario de Derecho, Edt. Porrúa, México. Ed. 1996. 123p.p.

CAPITULO 1

DELITO.

GENERALIDADES.

El Derecho Penal es la rama del Derecho Público que tiene por objeto la determinación de los delitos y las sanciones que deben cumplirse a quienes los cometan. Se explica lo que se entiende por facultad o derecho de castigar puesto que la materia del Derecho Penal es definir y castigar los delitos. El Derecho de Castigar. El Estado tiene la facultad o el Derecho de Castigar, es decir, de aplicar una sanción, un correctivo, a quien lo comete o verifican actos contrarios a lo que lo establecen leyes especiales, que se ocupan de definir los delitos y faltas, y de establecer las sanciones aplicables por violación a esas leyes.

El Derecho Penal se ha definido objetivamente como el conjunto de leyes que determinan los delitos y las penas que el poder social impone al delincuente (Cuello Calón); o como el conjunto de principios relativos al castigo del delito (Pessina); o como el conjunto de reglas establecidas por el Estado, que asocian el crimen como hecho a la pena como su legítima consecuencia (Liszt); o como el conjunto de normas que regulan el ejercicio del poder punitivo del Estado, conectado al delito, como presupuesto, la pena como su consecuencia jurídica (Mezger); o como el conjunto de normas que regulan el derecho punitivo (Renazzi); o como el conjunto de aquellas condiciones libres para que el derecho que ha sido perturbado los actos de una voluntad opuesta a él, sea restablecido y restaurado en todas las esferas y puntos a donde la violación llegó (Silvela). Las anteriores definiciones ofrecen tres vértices de coincidencia, a saber: el delito, la pena y la relación jurídica entre ambos, en virtud de la norma que asocia la una al otro. En suma, el Derecho Penal objetivamente considerado es el conjunto de leyes mediante las cuales el Estado define los delitos, determina las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de las mismas a los casos de incriminación.

1.1 Concepto de Delito.

Existen tantas definiciones del concepto o significado de Delito, como corrientes, disciplinas y enfoques que dan del mismo, pero dentro de este capítulo se darán aquellas definiciones consideradas las más significativas; desde luego la definición del artículo 7° del Código Penal vigente para el Distrito Federal, es necesario acudir a la doctrina para tener un mejor conocimiento de este término jurídico.

La palabra Delito deriva del latín *Delinquere*, que significa dejar, abandonar, alejarse del buen camino.

"El Delito es la infracción de la Ley del Estado, dictada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y jurídicamente dañoso". (1)

Francisco Carrara.

"Delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal". (2)

Jiménez de Azúa.

"El Delito es una acción u omisión que está representada por la ejecución de un movimiento corporal con el ánimo de causar un efecto en el mundo exterior donde intervienen dos aspectos, el primero; es la voluntad, que está representada por la ejecución intencional o imprudencia de la acción o la omisión, y por el conocimiento de la que se ejecuta (lo que significa que los delitos se realizan conociendo o desconociéndolas y que por ningún motivo el desconocimiento de la Ley exime de la obligación de un delito); el segundo, se refiere a la acción u omisión que deben estar sancionadas por la Ley Fiscal, lo que significa que en la Ley debe tipificarse la conducta ilícita y la sanción que haya de aplicarse" (3)

1. -Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Edit. Porrúa. México Ed. 1998, 125; 126 p.

2. -Ibid, p 130.

3. -Mayolo Sánchez H., Derecho Tributario. Edit. Cárdenas. Buenos Aires, Ed. 1990. 245p.

"Delito es la conducta típica, antijurídica, culpable y punible". (4)

"Delito es el acto u omisión que sancionan las Leyes penales". (5)

En la definición de nuestro Código Penal, encontramos que es la supresión de todos los elementos en las definiciones anteriores, puesto que se trata de un concepto más claro y preciso, por lo mismo más sencillo, que lo define tan sólo como un hacer (realizar algo que se encuentra prohibido por la Ley) o en un no hacer (dejar de hacer algo que la Ley manda).

4. - Zaffaroni, Raúl Eugenio, Evolución de la Teoría del Delito, Edit. Cárdenas, Buenos Aires, Ed. 1990. p.334

5. - Artículo 7 Código Penal, Agenda Penal, Edit. ISEF, México. Ed. 1999

1.2 Elementos Constitutivos del Delito.

Desde el punto de vista cronológico concurren a la vez todos estos factores, pero en el plano estrictamente lógico, procede observar inicialmente, si hay *conducta*; luego verificar su amoldamiento al tipo legal, *tipicidad*; Después constatar si dicha conducta está o no protegida por una justificante y en negativo, llegar a la conclusión de que existe la *antijuricidad*; Enseguida investigar la capacidad intelectual y volitiva del agente, *imputabilidad*; Por consiguiente indagar si el autor de la conducta típica y antijurídica que es imputable obró con, *culpabilidad*; y finalmente se debe señalar en forma expresa, la pena que le corresponde a la misma, *punibilidad*. En caso de faltar alguno de estos elementos, jamás podrá afirmarse que existe un Delito.

Ahora explico con detalle, cada uno de estos elementos en el orden cronológico ya mencionado.

Conducta.-(acción). Es el comportamiento humano positivo o negativo encaminado a un propósito. Según Cuello Colón, la acción en el sentido estricto es el movimiento corporal voluntario a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en el peligro de que se produzca. "Dentro del concepto de conducta puede comprenderse la acción y la omisión; es decir, el hacer positivo y el negativo; el actuar y el abstenerse de obrar". (6)

Dentro de la conducta en la acción; Edmundo Mezger, dice que en la acción se encuentran los siguientes elementos: Un querer de la gente. Un hacer de la gente y una relación de causalidad entre querer y hacer.

En la ausencia de la conducta o la omisión, existe cuando intervienen la *vis absoluta* (fuerza irresistible), *la vis maior* (fuerza mayor) y los movimientos reflejos (que no están destacados en la Ley) pero que se pueden hacer valer en la defensa. * La vis absoluta deriva del hombre y la vis maior deriva de la naturaleza.

6. -Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Edit. Porrúa.México. Ed, 1998. 147p.

Tipicidad.- Hemos mencionado que para la existencia del delito se requiere una conducta o hechos humanos; más no toda conducta o hecho son delictuosos; además, que sean típicos, antijurídicos y culpables. La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito cuya ausencia impide su configuración. No debemos confundir el tipo con la tipicidad. El tipo es la creación legislativa, la descripción que el legislador hace de una conducta en los preceptos penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta, con la descripción legal. También podemos decir, que es la coincidencia de la conducta del imputado con la descripción del tipo de delito descrito por la Ley penal.

Ausencia de Tipo y de Tipicidad. Cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, se presenta el aspecto negativo del delito llamado atipicidad. La atipicidad es la ausencia de la adecuación de la conducta al tipo. Si la conducta no es típica, jamás podrá ser delictuosa. Distinguimos entre ausencia de tipo y de tipicidad; la primera, se presenta cuando el legislador, deliberada o inadvertidamente no describe una conducta que, según el sentir general, debería ser incluida en el catálogo de los delitos. En cambio, la ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo; pero no se amolda a él la conducta dada.

Antijuricidad.- Contradicción al derecho o ilicitud jurídica (7) para el maestro Carraca "Es la contradicción entre una conducta concreta y un concreto orden jurídico establecido por el Estado". Cuello Calón, dice que "en la antijuricidad existe doble aspecto contra: La norma jurídica (antijuricidad formal) y el daño o perjuicio social causado por esa rebeldía (antijuricidad material)".

Villalobos explica que "la infracción de las leyes significa una antijuricidad formal y el quebrantamiento de las normas que las leyes interpretan constituye la antijuricidad material".

* Ver artículo 15 Frac. I Código Penal.

7. -Rafael de Piña Vara, Diccionario de Derecho, Edit. Porrúa, México, Ed. 1996, 80pp

La Causas de Justificación; son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuricidad de una conducta típica (Ausencia de antijuricidad) a estas, también se les llama justificantes, causas eliminatorias de la antijuricidad, también suele catalogárseles bajo la denominación causas excluyentes de responsabilidad, nuestro Código usa la expresión *circunstancias excluyentes de responsabilidad*.

Imputabilidad.- Capacidad general atribuible a un sujeto para cometer cualquier clase de infracción penal. También, capacidad para ser sujeto pasivo de una sanción penal. La imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad. (8) Carrancá y Trujillo, nos hace entender que todo aquel que posea, al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas exigidas abstractas e independientemente por la Ley para poder desarrollar su conducta socialmente todo el que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad humana. (9) La imputabilidad es pues, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo. Se afirma que la imputabilidad está determinada por un mínimo físico representado por la edad y otro psíquico, consistente en la salud mental. Los dos son aspectos de tipo psicológico: salud y desarrollo mentales; generalmente el desarrollo mental se relaciona estrechamente con la edad. Como la imputabilidad es soporte básico y esencial para la culpabilidad, sin aquella no existe ésta y sin culpabilidad no puede configurarse el delito; la imputabilidad es indispensable para la formación de la figura delictiva. Ya hemos dicho que la imputabilidad es calidad del sujeto referida al desarrollo y la salud mental.

La Inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de inimputabilidad son, todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sean el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.

8. -Ibid, p 293.

9. -Carranca y Trujillo Raúl, Derecho Penal Mexicano, Edt. Porrúa, México 1995, 222.p.

Culpabilidad.- El maestro Villalobos hace mención que la culpabilidad, genéricamente consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el *dolo*, o indirectamente, por indolencia o desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la *culpa*. (10). Puedo decir, que su fundamento radica en que el hombre es un sujeto con conciencia y voluntad, por lo que es capaz de conocer la norma jurídica, y de atacarla o no. Como observamos en el concepto ya mencionado por el jurista Villalobos, nos hace mención que la culpabilidad reviste dos formas: El *dolo* y *culpa*; según el individuo dirige su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la Ley como delito, o cause igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia. Se puede delinquir mediante una determinada intención delictuosa (*dolo*), o por descuidar las precauciones indispensables exigidas por el Estado. En el *dolo*, el individuo, conociendo la significación de su conducta, procede a realizarla. En la *culpa* consciente o con previsión, se ejecuta el acto con la esperanza de que no ocurrirá el resultado. La Inculpabilidad es la ausencia de la culpabilidad; en la primera existen dos elementos que no existen en la segunda, estos elementos son; Error esencial del hecho (ataca el elemento intelectual del hombre) y coacción sobre la voluntad (afecta el elemento de la voluntad del individuo).

Punibilidad.- Consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor de una pena; tal merecimiento tiene la amenaza legal de la aplicación de esa sanción. Vasconcelos señala que es la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las de las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social. Aún se discute si la punibilidad posee o no el rango de elemento esencial del delito. Podemos decir,

10. -Ibid 283, p.

que un acto es punible por qué es delito; pero no es delito por ser punible, el Doctor Celestino Porte Petit pronuncia por negar a la punibilidad el rango de elemento del delito "Cuando existe una hipótesis de ausencia de condiciones objetivas de punibilidad, concurre una conducta o hecho típico, antijurídicos, imputables y culpables, pero no punibles en tanto no se llene la condición objetiva de punibilidad, lo cual viene a confirmar que ésta no es un elemento sino una consecuencia del delito"(11).

Cuando existen las excusas absolutorias no es posible la aplicación de la pena; esto quiere decir, que existe la *ausencia de la punibilidad*, y las excusas absolutorias son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena.

11. - Apuntes de la Parte General de Derecho Penal. Edit Mineográfica. México 1990. 150p.

1.3 Clasificación del Delito.

Para los juristas existe una clasificación general del delito, mientras tanto para nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 99, y el Código Penal en el artículo 7 y 8 expresan las diferentes clasificaciones. A continuación explico la clasificación general que he considerado la más completa, ya que el Código Fiscal Federal se basa solo en la duración y el Código Penal en la culpabilidad y duración.

I.- En función de su gravedad: Estos se dan teniendo en cuenta la gravedad de la infracción penal y se subdividen en:

- a) Criminales. Son los atentados contra la vida y los derechos naturales.
- b) Delitos. Son las conductas contrarias a los derechos nacidos del contrato social.
- c) Faltas. Son las infracciones a los Reglamentos de Policía y Buen Gobierno.

II.- Según la forma de la conducta del agente: Por la conducta del agente o según la manifestación de la voluntad, se subdividen en:

- a) De acción. Estos se cometen mediante un comportamiento positivo violándose una ley prohibitiva.
- b) De omisión. En estos el objetivo prohibido es una abstención del agente en la ejecución de lo ordenado por la Ley.

III.- Por el resultado: Estos se dan según el resultado que produce y se subdividen en:

- a) Formales. Son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente.
- b) Materiales. Son aquellos en los que se requiere la producción de un resultado para su integración.

IV.- Por el daño que causan: Estos se dan con relación al daño resentido por la víctima, y se subdividen en:

- a) De lesión. Cuando se consuman y causan un daño directo y efectivo en el bien tutelado por la Ley.

b) De Peligro. Estos no causan daño directo a tales bienes, pero sí los ponen en peligro.

V.- Por su duración: Estos se refieren en cuanto a su duración en el tiempo, y se subdividen en:

a) Instantáneo. Estos son cuando la consumación se agota en el mismo momento en que realizó la conducta.

b) Permanente. Estos se dan cuando la consumación del mismo se prolonga en el tiempo.

c) Continuo. Este se da varias veces provocando una lesión jurídica, en cada vez.

VI.- Por el elemento interno o culpabilidad: Estos tienen como principal base la culpabilidad, y se subdividen en:

a) Dolosos. Cuando se dirige la voluntad consiente totalmente a la realización del hecho típico y antijurídico.

b) Culposos. En este tipo de delitos el resultado tipificado surge por el obrar sin las cautelas y precauciones exigidas por el Estado.

c) Preterintencionales. Estos se dan cuando el resultado sobre pasa a la intención que se tenía de llevar a cabo una conducta típica.

VII.- En simples y complejos: Estos se dan en función de su estructura o de su composición y se subdividen en:

a) Simples. Son aquellos en los cuales la lesión jurídica es única, es decir, una sola acción jurídica.

b) Complejos. Son aquellos en los cuales se conjuntan dos infracciones, cuya fusión da origen a una nueva figura delictiva.

VIII.- Unisubsistentes y plurisubsistentes. Estos se dan por el número de actos que integran la conducta típica, y se subdividen en:

a) Unisubsistentes. Estos se dan por la realización de una sola conducta.

b) Plurisubsistentes. Estos constan de varios actos, es decir, el resultado de la unificación de varios actos traen como consecuencia este tipo de delitos, estos a diferencia de los complejos, en aquellos surge figuras delictivas nuevas mientras que en éstos no sucede lo mismo.

IX.- Por la forma de su persecución: Estos delitos serán perseguibles según el criterio de los ofendidos y se subdividen en:

a) Privados o de querrela necesaria. Estos sólo serán posibles según el criterio de los ofendidos.

b) Perseguible de oficio. Estos son todos aquellos que la autoridad, previa denuncia, están obligada a actuar por mandato legal, persiguiendo y castigando a los responsables, con independencia de la voluntad de los ofendidos.

En el Código Fiscal de la Federación en el artículo 99 en el segundo párrafo dice:

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

El Código Penal en la fracción I, II y III del artículo 7 dice:

El delito es.

I.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

II.- Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y

III.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Artículo 8 de Código Penal dice:

Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

1.4 Delitos Fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su título IV, habla de las infracciones y delitos fiscales, siendo en el capítulo II, quien describe específicamente; "De los Delitos Fiscales", así como sus sanciones. A continuación explicó por qué los delitos fiscales son; *especiales, patrimoniales, dolosos, federales* y se persiguen por *querrela necesaria*.

Son delitos *especiales* por qué, no están en el Código Penal Federal, sino que están en una Ley Administrativa especial, como es el Código Fiscal Federal.

Son delitos *patrimoniales* por qué, se cometen en agravio del patrimonio del Estado, y a su vez, siempre resulta beneficiado un particular.

Son delitos *dolosos* por qué, existe un acto espontáneo y voluntario de una persona, con la intención de causar un daño.

Son delitos *federales* por qué, están contenidos en una Ley de jurisdicción federal, siendo el Ministerio Público Federal y un Juez Penal (de Distrito) quienes son las autoridades competentes para conocer de estos delitos.

Son delitos de *querrela necesaria* por qué, para que el Ministerio Público Federal intervenga es requisito indispensable que previamente exista una querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los Delitos Fiscales que en el Código Fiscal de la Federación se tipifican son los siguientes:

TITULO IV

CAPITULO II

DE LOS DELITOS FISCALES.

Artículo 102. - Delito de Contrabando.

Artículo 108. - Delito de Defraudación Fiscal.

Artículo 109. - Pena por presentar deducciones falsas o ingresos menores, omisiones de pagos, etc.

Artículo 110. - Pena por infracciones sobre el R.F.C

Artículo 111. - Penas por la omisión de las declaraciones o la contabilidad.

Artículo 112. - Penas para depositarios o interventores.

Artículo 113. - Penas por alterar aparatos, sellos, marcas.

Artículo 114. - Penas a servidores públicos.

Artículo 115. - Penas por apoderarse o destruir mercancías en recintos fiscales.

Aunque en algunos de los artículos anteriores no se especifica la palabra delito, se entiende de antemano, por contar con el establecimiento de la pena privativa de la libertad y de la sanción pecuniaria.

1.5 Sujetos Responsables de los Delitos Fiscales.

En determinados delitos se requiere pluralidad de sujetos, en donde la intervención de dos personas es una condición indispensable para la configuración del tipo. En la mayoría de los casos, el delito es el resultado de la actividad de un individuo; sin embargo, en la práctica dos o más individuos conjuntamente realizan un mismo delito; es entonces cuando se habla de la participación. Consiste en la voluntaria cooperación de varios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera esa participación. (12)

En las personas morales no interesa tanto el cargo o función que se realice, para determinar quien debe responder por los delitos fiscales en que incurran, sólo basta con caer en tres personalidades que son, autor(es), cómplice(s) o partícipe(s) y encubridor(es). Pueden responder penalmente el representante legal, los socios o accionistas, algunos empleados e inclusive hasta terceros ajenos a la persona moral, si se determina que tuvieron alguna intervención directa en la comisión del delito fiscal. En esta situación los accionistas culpan al representante legal, éste al consejo de administración (administrador único), éste al director general, éste al gerente de impuestos, éste al asesor fiscal externo, éste a los contadores de la empresa, y así sucesivamente. Pero para la Ley todos los involucrados de una u otra manera resultan penalmente responsables.

Tratándose de personas físicas en representación de sus propios intereses es decir, que estén actuando por su propio derecho, puedan caer en cualquier conducta que encuadre en alguna de las hipótesis descritas por la Ley, legalmente podrá ser declarado como delincuente por nuestros tribunales. Es común entre personas físicas que se culpen mutuamente. El contribuyente señala como culpable a su contador y/o administrador. Acusándolo que no llevó bien su contabilidad y no le informó de los impuestos que realmente tenía que pagar. Y el contador y/o administrador señala como culpable a su cliente, acusándolo de que le pidió que "arreglara" su contabilidad para pagar el mínimo de impuestos posibles, no le informó de todos los ingresos que tuvo, o que le entregó comprobantes de gastos que no sabía que eran falsos.

12. -Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Edt. Porrúa. Mexico 1998, 293p.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 95 cita quienes son responsables de los delitos fiscales.

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

Para dar un bosquejo más amplio respecto a las personas físicas como morales, que incurran en este delito se desglosa los siguientes supuestos.

a) Si un abogado, contador público o asesor externo de una persona moral, interviene en la concertación de la realización del delito, dicho profesionista será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que él no forma parte de la persona moral, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quiénes son delincuentes, en tanto que, lo relevante es precisar si concertó o no en la realización del delito

b) Si un empleado de una persona moral realiza la conducta o el hecho descrito en la Ley como delito, dicho empleado será responsable, sin que pueda alegar que él no es el representante legal, ni socio o accionista, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quiénes son los delincuentes, en tanto lo relevante es precisar si realizó o no la conducta o el hecho descrito en la Ley como delito.

c) Si un socio o accionista comete conjuntamente con otro u otros el delito, dicho socio o accionista será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que él no es el representante, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quiénes son delincuentes.

d) Si el representante legal, se sirve de otra persona como instrumento para ejecutar el delito fiscal, dicho representante legal será responsable del delito, pero en este caso, no precisamente por qué sea el representante legal, sino por que se sirvió de otra persona como instrumento para ejecutar el delito.

e) Si un profesional, asesor externo de una persona moral la induce dolosamente a cometer un delito dicho profesionista será responsable del delito fiscal.

f) Si un empleado de la persona moral, la ayuda dolosamente para cometer el delito, dicho empleado será responsable del delito fiscal.

g) Si un socio o accionista de la persona moral, la auxilia después de la comisión del delito, cumpliendo una promesa anterior, dicho socio o accionista será responsable del delito fiscal.

Por lo que no interesa el cargo o puesto que se ocupa dentro o fuera de la persona moral, para determinar si una persona física es o no, responsable de un delito fiscal, pues lo relevante es precisar y demostrar si dicha persona realizó alguna de las conductas previstas en las siete fracciones del Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Entonces, puede darse el caso de que un tercero ajeno a la persona moral, sea declarado jurídicamente responsable por la comisión de un delito fiscal atribuible a dicha persona moral, y que en cambio, en un caso extremo, el representante legal no sea considerado legalmente responsable del delito fiscal, por haber demostrado que su situación personal no encuadró en alguna de las hipótesis previstas en las fracciones anteriores, como pudiera suceder si acreditara, que él ha estado en el extranjero, mientras tanto, han actuado en nombre y representación de la persona moral, apoderados legales nombrados por él, quien traicionaron su confianza, no sólo cometiendo delitos contra el fisco federal, sino inclusive, en contra de la propia persona moral.

El Artículo 13 del Código Penal también hace mención de los autores o partícipes del delito, dice.

- I.- Los que acuerden o participen su realización;
- II.- Los que lo realicen por sí;
- III.- Los que lo realicen conjuntamente;
- IV.- Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V.- Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;

VI.- Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y

VIII.- Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada cual produjo.

Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderá cada uno en la medida de su propia culpabilidad.

Ya había mencionado para la Ley no le es importante el cargo o función para realizar un delito fiscal, sólo basta caer en tres personalidades autor(es), cómplice(s) o partícipe(s) y encubridor(es). En las dos primeras personalidades recaen en el marco jurídico en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación y el Código Penal en su artículo 13. Para la tercera personalidad, el encubridor(es) existe él:

Artículo 96 del Código Fiscal de la Federación que los define en su primer párrafo:

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

Esto significa:

a) Que dicha persona física no haya estado de acuerdo con la comisión del delito fiscal, es decir, que el delito fiscal se haya cometido sin su consentimiento y sin su conocimiento.

b) Que dicha persona física no haya participado en la comisión del delito fiscal.

La Fracción I señala:

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

Como podemos observar en la fracción anterior se reconoce sólo la obtención de los objetos del delito fiscal, con el conocimiento de la procedencia de éstos o si de acuerdo a las circunstancias debía presumirse su ilegítima procedencia, pero no se da pauta a que se alegue el desconocimiento de ésta, puesto que se presume el aspecto primordial que es "el ánimo de lucro".

Además señala dos conductas delictivas como:

- a) Adquirir, residir, trasladar u ocultar el objeto del delito.
- b) Ayudar a otra a adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito.

En ambos casos, quien realice las conductas delictivas descritas, podrá ser declarado jurídicamente responsable de encubrimiento de los delitos fiscales.

La Fracción II señala:

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

Del contenido de esta fracción, se desprende de una persona física que puede ser declarada jurídicamente como responsable del encubrimiento en los delitos fiscales, cuando realice cualquier conducta delictiva prevista en dicha fracción.

1.6 Procedimiento Penal de un Delito Fiscal.

El Código Fiscal de la Federación nos dice en qué casos se procede penalmente por los delitos fiscales, artículo 92.

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

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

Artículo 105. Penas sancionadas como contrabando.

Artículo 108. Delito de defraudación fiscal.

Artículo 109. Penas sancionadas como delitos fiscales.

Artículo 110. Penas por infracciones por R.F.C

Artículo 111. Penas por delito relacionadas con la presentación de declaraciones o con contabilidad.

Artículo 112. Penas por depositarios o interventores.

Artículo 114. Penas a servidores públicos.

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

Artículo 102. Delito de contrabando.

Artículo 115. Penas por apoderarse de mercancías en recinto fiscal.

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

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

Ahora bien, en la primer fracción del este artículo se entiende en los casos que se procede penalmente, pero no cita realmente un procedimiento penal. A continuación explicó un procedimiento penal dividido en tres etapas.

Primera Etapa.

Preparación para la acción penal o mejor conocida como de la averiguación previa, es en la cual el Ministerio Público como órgano investigador realiza todas las diligencias tendientes a comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indicado (acusado), y de acuerdo a los resultados de dicha averiguación el Ministerio Público decide si ejerce o no la acción penal.

Esta averiguación previa se inicia con la querrela necesaria, si se trata de delitos que solo sean a petición de la parte ofendida o con la denuncia cuando se trata de delitos perseguibles de oficio. En esta etapa el denunciante o querellante tiene que aportar, ayudar o presionar al Ministerio Público para obtener y perfeccionar las pruebas tendientes a comprobar el tipo penal y la probable responsabilidad del indicado. Las pruebas pueden ser documentos, testigos, pruebas periciales (avalúos, caligráficas, dactiloscopia, topográficas, etc.), reconstrucción de hechos, inspección ocular, pedir informes a dependencias oficiales o empresas diferentes, llamar a declarar a sus titulares o representantes legales, llamar a declarar a los probables responsables o inculpados. Esta etapa concluye en el momento en que el agente del Ministerio Público consignador remite (consigna) el expediente de la averiguación previa al Juez penal en turno.

Segunda Etapa.

Preparación para el proceso penal mejor conocido como de término constitucional (72 horas), se inicia con el proveído de radicación y concluye con el auto de formal prisión o el de libertad por falta de elementos para procesar. En esta etapa el Juez penal revisa el expediente consignador junto con la persona señalada como probable responsable cuando el expediente llega con detenido o en múltiples casos sin detenido. Cuando el expediente de la averiguación previa llega ante el Juez junto con el probable responsable el Juez tiene la obligación de tomarle su declaratoria preparatoria dentro de 48 horas en que las autoridades del reclusorio ponen a disposición del Juez al encausado.

La declaración preparatoria consiste en un proceso en el que se le hace saber al inculpado los delitos que se le imputan, la persona o personas que lo acusan y sobre la base de ello el inculpado rinde su declaración con el objeto de que el Juez vaya formándose una opinión sobre la conducta del acusado.

Cuando el expediente de la averiguación previa lo recibe el Juez sin detenido dicta el auto de radicación que consiste en una determinación del Juez de dar por integrado a su juzgado un expediente de averiguación previa, a continuación el Juez dicta la orden de aprehensión en contra del o los probables responsables por haberlo solicitado así el agente del Ministerio Público en su pliego de consignación, siempre y cuando según criterio del Juez se cumplan los requisitos del artículo 16 Constitucional y el 115 del Código Procesal Penal, esto es que existan elementos suficientes de la probable responsabilidad del indiciado, y así el Juez despacha la orden de aprehensión para que los policías judiciales procedan a la localización y captura del o los probables responsables y los pongan a disposición del Juez dentro del reclusorio. Una vez que el probable responsable comparezca ante el Juez rinde su declaración preparatoria y a partir de ese momento el Juez dispone de 72 horas para decidir si le decreta auto de formal prisión (sujeto a proceso) u acto de libertad por falta de elementos para procesar, decisión que da a conocer el Juez mediante un proveído en el que analiza todos los elementos y la probable responsabilidad del inculpado. En esta etapa y una vez que el inculpado rinda su declaración preparatoria es cuando el Juez le hace saber si tiene o no derecho a la libertad provisional bajo caución o fianza.

Tercer Etapa.

Una vez que le notifica el Juez al acusado el auto de término constitucional, en este mismo proveído se decreta la apertura a prueba del proceso penal, mismo que para efectos didácticos se subdividen en dos fases:

1. -La fase de instrucción.

Es en la que el procesado, su defensor y el Ministerio Público rinde todo tipo de pruebas.

El Ministerio Público trata de probar la culpabilidad del acusado y el defensor promueve todas las pruebas que le pueden servir para probar la inocencia del procesado. La etapa de la instrucción es esencial para cualquier proceso pues en ella tiene la oportunidad de defenderse y desvirtuar las imputaciones que se le hace en el pliego de consignación y en el auto de formal prisión.

2.- La fase del juicio.

Esta etapa se inicia una vez que el Juez ha dictado el proveído del cierre de instrucción, que quiere decir, que ya no existen pruebas pendientes por desahogar en el proceso penal y previene el Juez a las partes de que cuenta con 5, 10 ó 15 días según sea el volumen del expediente para que presenten sus respectivas conclusiones, primero el Ministerio Público y después el defensor y su defendido, y una vez presentadas las conclusiones, el Juez fija una audiencia que se llama de vista (ver) en que cita a las partes para oír sentencia definitiva.

Sobreseimiento del Proceso.

El sobreseimiento, consiste en desistir de la presentación o empeño que se tenía, cesar en la instrucción sumaria (procedimiento judicial). Por lo que al mencionarse esta frase en el segundo párrafo del Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación se refiere a cesar la instrucción judicial (de los delitos fiscales enumerados en las tres primeras fracciones) a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones de los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o bien queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

1.7 Tentativa del Delito.

Tentativa significa, ejecución incompleta de actos encaminados, directa e indirectamente, a cometer un delito que no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente. (13) La ejecución incompleta, frustrada un delito. (14)

El Artículo 98 del Código Fiscal de la Federación señala que la:

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

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

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

El Artículo antes mencionado expresa, la tentativa de los delitos previstos en dicho Código es punible, es decir se sancionará penalmente, cuando la resolución o decisión de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, sin la interrupción de estos o la no-producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad de la gente.

Para que se configure la tentativa de los delitos es, necesario que exista en la persona física la resolución, determinación y la decisión de cometer un hecho delictivo, es decir, un delito fiscal. Si falla esta decisión no podrá configurarse la tentativa, por ejemplo:

Que la determinación de cometer un delito fiscal se traduzca en un principio de su ejecución, es decir, en la realización de los actos iniciales que deben producir el delito fiscal, y que la interpretación de éstos se deba a causas ajenas a la voluntad del agente o persona.

13. -De Piña Vara Rafael. Diccionario de Derecho. México1996, 448p.

14. -Jiménez de Asúa. La Ley y el Delito. Edita. A. Bello. Edc. 1997, 312p.

En este caso, la persona física que ha decidido cometer un delito fiscal, comienza a realizar los actos iniciales que deben producir el delito, pero por causas ajenas a su voluntad, dichos actos iniciales se ven interrumpidos, por lo que ya no se realiza la totalidad de los actos que deben producir al delito.

Que la determinación de cometer un delito fiscal se traduzca en la realización total de los actos que deben producirlo, y que la no-producción del resultado se deba a causas ajenas a la voluntad del agente.

En este caso, la persona física que ha decidido cometer un delito fiscal, realiza la totalidad de los actos que lo deben producir, pero por causas a su voluntad, la realización total de los actos que deben producir el delito fiscal, no produce dicho resultado.

Queda claro, para que no se castigue penalmente la tentativa de los delitos, es menester que ocurra:

El autor desista de la ejecución o impida la consumación del delito; y los actos ejecutados no constituyan por sí mismos delito alguno.

Puede darse el caso, de que el agente sólo haya ejecutado los actos iniciales del delito, o que haya realizado la totalidad de los actos que deben producir tal delito. En estos casos, éstos actos, parciales o totalmente ejecutados no deben constituir
Por sí mismos delitos para que la tentativa no sea punible, es decir, no sean sancionados.

En el caso de una persona que ha tomado la decisión de cometer el delito de defraudación fiscal y que con uso de engaños pretende omitir total o parcialmente el pago de contribuciones, para lo cual registra sus operaciones contables, en dos o más sistemas de contabilidad, pero que posteriormente desiste de la ejecución o impide la consumación del delito, a esta persona no se le impondrá sanción alguna por la tentativa del delito de defraudación fiscal, pero sí se le aplicará la pena por los actos ejecutados, ya que estos por sí mismos constituyen delitos, dispuestos en el Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación.

El Código Penal en el Artículo 12 define de una forma similar, la tentativa de delito al Código Fiscal de la Federación.

Artículo 12. - Existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

Para imponer la pena de la tentativa el juez tomará en cuenta, además de lo previsto en el artículo 52, el mayor o menor grado de aproximación al momento consumado del delito.

Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delito

1.8 Delito Continuadao.

El Artículo 99 del Código Fiscal de la Federación lo define:

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

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

El Código Penal en él:

Artículo 3. - Los delitos continuos cometidos en el extranjero, que se sigan cometiendo en la República, se perseguirán con arreglo a las leyes de ésta, sean mexicanos o extranjeros los delincuentes.

La misma regla se aplicará en el caso de delitos continuados.

Delito continuo.- continuo o continuados es el delito que se consta de una serie de actos materialmente diversos entre sí, pero encaminados todos ellos a la realización de un mismo propósito delictivo.

Se considera, para los efectos legales, delito continuo aquel en que se prolonga sin interrupción, por más o menos tiempo, la acción o la omisión que lo constituyen. (15)

No es necesario que todas las conductas o hechos através de las cuales se ejecuta el delito continuado, tenga la misma gravedad. Pueden tener gravedad distinta, de tal suerte que algunas conductas o hechos sean sumamente graves y otros de menor importancia.

Es indispensable que la pluralidad de conductas o hechos, obviamente todos ellos distintos entre sí, y de diversa gravedad, coincidan en la intención delictuosa, es decir, por muy diversas que sean las conductas o los hechos entre sí cada uno de ellos se dirija a la comisión de la misma conducta delictiva, acreditándose así la unidad de intención delictuosa.

15. -De Piña Vara Rafael. Diccionario de Derecho. Edit. Porrúa, México 1996, 205p.

Por último, deben encuadrar en la figura delictiva prevista en un determinado precepto legal, es decir, que por muy diversas que sean las conductas o los hechos entre sí, cada uno de ellos encuadren en la norma de una misma disposición legal, configurándose así el delito fiscal previsto en dicha disposición, acreditándose la identidad de disposición legal.

Si se usan documentos falsos, se llevan dos o más sistemas de contabilidad y se destruye parcialmente la contabilidad, todo ello encaminado a omitir parcial o totalmente el pago de alguna contribución, todas estas conductas delictivas encuadradas en la norma contempladas en el primer párrafo del Artículo 108 Código Fiscal de la Federación, por la que sé esta en una pluralidad de conductas o hechos, de diversa gravedad, con unidad de intención delictuosa, y con identidad de disposición legal.

1.9 Prescripción del Delito Penal.

Es importante señalar que en los delitos fiscales, será la autoridad judicial la que dictará las penas privativas de la libertad y que estará a cargo de la autoridad administrativa hacer efectivas las contribuciones omitidas, recargos y sanciones administrativas según Artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

La acción penal en los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en los tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal. Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación.

La prescripción de las penas privativas de la libertad que dicte la autoridad judicial, se encuentra enumeradas a continuación.

El Código Penal en su:

Artículo 100. - Por la prescripción se extinguen la acción penal y las sanciones.

Artículo 101. - La prescripción es personal y para ella bastará el simple transcurso del tiempo señalado por la ley.

Los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por esta circunstancia no es posible integrar una averiguación previa, concluir un proceso o ejecutar una sanción.

La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplicarán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.

Artículo 102. - Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considera el delito con sus modalidades y se contarán;

I.-A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;

II.-A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;

- III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado, y
- IV. Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

Artículo 104. - La acción penal prescribe en un año, si el delito sólo mereciere multa; si el delito mereciere, además de esta sanción, pena privativa de libertad o alternativa, se entenderá a la prescripción de la acción para perseguir la pena privativa de libertad; lo mismo se observará cuando corresponda imponer alguna otra sanción accesoria.

Artículo 105. - La acción penal prescribirá en un plazo igual al anterior 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.

Es importante determinar la diferencia que marca el Artículo 94 del Código Fiscal, por qué las penas privativas de la libertad si prescriben según el Código Penal y para delitos que sólo merecen multas prescriben en un año. Pero recordamos que en este renglón no procederá, puesto que el cumplimiento de multas está a cargo de la autoridad administrativa.

CAPITULO 2

FIGURAS DELICTIVAS.

GENERALIDADES.

Es importante distinguir de que forma se puede incurrir a un Delito Fiscal, en algunas ocasiones se realiza por negligencia, en otros casos con dolo o simplemente por dejar de realizar una obligación tributaria.

En México, en las Leyes Fiscales no se encuentra definido el Delito de Evasión Fiscal y Elusión Fiscal, así como tampoco en los Tratados Internacionales reconocidos por México, por lo que se dice que el Delito de Evasión y Elusión Fiscal " no existe " en nuestro país. Las autoridades fiscales para poder tipificarlo en la Ley lo compara o equipara al Delito de Defraudación Fiscal, que deberá de cumplir con algunas condiciones para ser tipificado por la Ley.

La Omisión y Simulación Fiscales, a diferencia de la Evasión y Elusión Fiscal; son contempladas bajo al Ley. La Omisión de declaraciones y pago de impuestos cae dentro de los Delitos Fiscales y aparece citado en la fracción II y V del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Mientras tanto la Simulación esta expresa en el Código Civil en el Artículo 2181 y hace mención a los diferentes tipos que existen.

2.1 Evasión Fiscal.

En el lenguaje coloquial u ordinario el concepto de evadir significa fuga, escape. Para tener un concepto más completo; la *Evasión Fiscal* es la conducta de una persona, consistente en buscar por todos los medios a su alcance, no ser detectada por las autoridades fiscales, e identifica como omisa en el pago de los impuestos. (16)

La evasión fiscal puede ser de dos formas, la *evasión fiscal total* se da cuando una persona opera en la llamada "economía subterránea". Esto es cuando una persona sin haberse inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, realiza actividades económicas, omitiendo en su totalidad el pago de impuestos. La *evasión fiscal parcial* se da cuando una persona utiliza estrategias y artificios, para no pagar la totalidad de sus impuestos, hacerse pasar por un contribuyente cumplido.

No siempre se da el hecho de que la evasión fiscal tenga por objetivo el no pagar la contribución, sino lo que pretende es evitar que su conducta sea detectada o descubierta por el Fisco Federal, y trata por cualquier medio de engañarlo ya sea en especulaciones o maniobras y de esta forma escapar a la Fiscalización del Estado.

En las Leyes Fiscales de México, no se define el delito de evasión fiscal, así como tampoco en los tratados internacionales reconocidos por México, por lo que se dice que el delito de evasión fiscal en México no existe. Lo que las autoridades fiscales realizan es compararlo o equipararlo al delito de defraudación fiscal, simple y cuando cumpla con los requisitos, que a continuación se señalan:

- a) Debe existir dolo y materialización de engaños o aprovechamiento de errores, y
- b) Omisión total o parcial del pago de contribuciones, o la obtención de un beneficio indebido.

16. -Millan González Arturo La Defraudación Fiscal. Tomo I, Edit. Millán, México 1994,P .147.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 108 en el primer párrafo dice:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con su engaño o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."

Basándose en el concepto genérico se puede decir, que la evasión fiscal no es un delito; debido que en ninguna Ley se establece un delito con dicho nombre. Pero si un acto o actividad realizada por algún contribuyente cumple con los elementos para considerarse un delito fiscal, entonces ese acto constituye una sanción delictiva, independientemente del nombre que se asigne.

2.2 Elusión Fiscal.

El término elusión proviene del latín *eludere*, que hace referencia a evitar algo mediante algún artificio. Gramaticalmente se entiende por eludir como " *huir la dificultad; esquivarla o salir de ella con un artificio*" (17). La elusión fiscal es la conducta de una persona, en no elegir, para la consumación de un fin lícito, uno o más actos jurídicos que no le son favorables.

Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que se desechó, que le es más benéfico a sus intereses patrimoniales, por su menor carga tributaria.

Existen dos tipos de elusión fiscal:

- a) Elusión Legal. (libre de dolo)
- b) Elusión Ilegal. (con dolo)

En la elusión fiscal legal, el contribuyente malversa la interpretación de la Ley ignorando lo que el legislador quiso decir y apegándose únicamente gramaticalmente a la Ley, buscando siempre las fallas en la redacción de ésta.

La elusión fiscal ilegal, se presenta cuando el contribuyente sólo elige la mejor opción, siempre encaminado a reducir su carga tributaria.

El problema radica en determinar cuando se incurrió con dolo o sin él, pues al ser esto una actitud subjetiva, se torna difícil probarlo en forma determinante.

El fisco ante esto considera que toda elusión fiscal lleva en sí un acto doloso, salvo prueba lo contrario por parte del contribuyente. Esto representa un acto de seguridad para el fisco federal, que la considera como un acto refinado de evasión fiscal, por lo tanto es un delito fiscal. Al igual sucede con la evasión fiscal, no aparece en ninguna Ley una definición legal de lo que debe de considerarse como elusión fiscal.

Los doctrinados en la materia fiscal consideran que la elusión fiscal es un acto ilícito, susceptible de ser sancionado por la autoridad competente para ello y, se convierte en lícita, cuando está desprovista de dolo. En México y algunos países, consideran que la libertad de

17. *Diccionario de la Real Academia Española*. Vigésima Edic.

los contribuyentes para elegir el acto jurídico que más le convenga, no debe llevar inmiscuido formas jurídicas exóticas o raras, con el fin de beneficiarse de su carga tributaria.

Para que exista la elisión fiscal se debe de contar con los siguientes elementos de juicio para su afirmación:

- a) Abuso del derecho.
- b) b) Fraude a la Ley.
- c) c) Interpretación dolosa de la Ley.

La teoría del *abuso del derecho* no está establecida en el derecho mexicano, sino que es una doctrina y legislación extranjera, pero es importante conocerla, como una base u opinión de juristas distinguidos en la materia. Esta nace hace muchos siglos en Roma y establece que "la aplicación ciega del derecho, puede conducir a consecuencias injustas", por ello se considera a la elusión como hecho ilícito, que puede constituir un delito. Esto siempre será de aplicación particular, es decir, difícilmente encontramos que varios contribuyentes se coluden con el fin de aplicar la Ley en beneficio mutuo.

Al igual que la característica anterior, el *fraude a la ley* no se encuentra en nuestra legislación, ésta proviene del derecho romano que la considera como un principio general del derecho, y dice: "obra en fraude de ley, quien respetando sus palabras, elude su sentido", es decir, la conducta no infringe el texto de la ley, sino que cumplir con el sentido imperativo de ella. Algunos juristas dicen que también existe fraude a la ley cuando alguien hizo algo que la Ley no quiso que se hiciera, pero tampoco lo prohibió. Otros establecen que la realización de uno o varios actos lícitos que entre ellos conlleven a un acto ilícito se está en fraude de ley.

Por último, *interpretación dolosa de la ley* es la que se hace con el ánimo de desobedecerla, disfrazando el hecho con el fin de que aparentemente se acataran las disposiciones jurídicas. Esta se da cuando el contribuyente busca errores de forma (en su redacción, fallas gramaticales, etc.) con el fin de aprovecharse de ellas en su beneficio, en estos casos, por lo regular, se desatienden los motivos de la ley y demás preceptos que se encuentran en forma clara y correctamente expresados para disipar todo tipo de dudas.

2.3 Omisión Fiscal.

La omisión fiscal se define como el acto de no hacer o actuar, estando obligado a ello, sin que esto sea de manera prudencial o por desconocimiento. Así, en materia fiscal, podemos decir que el delito de omisión es, el acto o hecho de ocultar, alterar u omitir el pago de alguna contribución, que el contribuyente tenga la obligación de cumplir.

La omisión, a diferencia de la evasión y la elusión fiscal que no están contempladas en alguna ley, y por lo tanto catalogadas como delitos, la omisión de declaración y pago de impuestos cae dentro de los delitos fiscales y aparece citado en la fracción II y V, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación que dice:

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

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

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

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

Los elementos necesarios para que se integre la figura delictiva de la omisión serán.

La no-presentación de una declaración, por contribuciones causadas en un ejercicio fiscal.

El no pago de las contribuciones correspondientes a la declaración omitida.

El delito de omisión de declaración y pago de impuestos, se consuma como lo señala la Ley, después de transcurridos seis meses. Plazo que deberá contarse a partir de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración y pago de los impuestos correspondientes a un ejercicio fiscal.

2.4 Simulación Fiscal.

Etimológicamente simular es representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no es. Simulación significa la acción de simular, la alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.

Es la manifestación de la voluntad de las partes por medio de la cual declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. (18)

Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellos. (19)

Del anterior artículo se desprenden dos elementos en todo acto simulado: a) un acto ostensible o aparente (acto falso) y b) un acto oculto o secreto (acto verdadero). Son dos voluntades que se tienen que dar en forma consciente las que externalan, confiesan o declara algo que no ha sucedido entre ellas. El acto jurídico ostensible o aparente es el acto externo, el que las partes pretenden utilizar para encubrir u ocultar aquello que no ha ocurrido o que ha ocurrido pero de diferente manera. El acto oculto es el que contiene la verdadera intención de las partes; aquel que las partes realizaron y verdaderamente quisieron, o bien el acto que pretendieron ostentar como verdadero o existente, aun cuando en realidad no haya sucedido nada entre ellas. (20)

En esencia la simulación fiscal lo que pretende es hacer ver o presentar algo que ocurrió de una manera diferente, o bien algo que no ocurrió, con el fin directo e inmediato de engañar a terceras personas.

La simulación tiene lugar:

- a) Cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro;
- b) Cuando el acto contiene cláusulas insinceras o fechas que no son verdaderas, y

18. -Rafael de Piña Vara. Diccionario de Derecho. México 1993. Edit. Porrúa.

19. -Ver Código Civil para el Distrito Federal, artículo 2180.

20. - Raúl González - Salas Campos. Los Delitos Fiscales. Edit. Pereznieto. México 1996.

- d) Cuando por el acto se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas que, consiguientemente, no son aquellas a quienes se refieren.

El artículo 2181 del Código Civil, expresa las dos formas de simulación que existen:

La simulación es **absoluta** cuando el acto simulado nada tiene de real; es **relativa** cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

En el Código Fiscal de la Federación no hay ningún tipo legal que contemple el comportamiento de la simulación; a menos que se considere que este comportamiento implica declaraciones falsas o cualquier actividad ilícita; y por lo tanto un engaño al Fisco Federal, esta figura delictiva será sancionada conforme al marco legal en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Planeación Fiscal.

La planeación fiscal se define como el estudio previo de determinados hechos encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal; es decir, obtener el menor sacrificio económico para la persona física o moral. La planeación fiscal que es auténticamente una lucha entre Hacienda y el contribuyente, en la cual la primera tratará de allegarse la mayor cantidad posible de tributos, en tanto que el contribuyente luchará por pagar lo menos posible, pero siempre dentro del marco legal. Lo que se denomina lucha, está caracterizado por determinadas reglas que deben respetar ambas partes, reglas que se les conoce como planeación fiscal.

Dentro de estas reglas es válida la interpretación de las leyes, y aprovechadas por el contribuyente considerada como planeación fiscal. También las *Lagunas de las Ley* favorecerán a los contribuyentes y que son de total garantía de legalidad. Este fundamento de la planeación fiscal se opone desde el punto de vista del Derecho Penal a "la evasión fiscal". La primera es, como se dijo, una figura legítima que cabe dentro del ejercicio legítimo de un derecho, el cual es aquel que corresponde a los profesionistas encargados de la planeación fiscal, principalmente la que corresponde a los contadores.

Los especialistas que en el desarrollo de la planeación fiscal realizan estas actividades lícitas, deben cumplir con todos los preceptos legales que forman el marco legal de las obligaciones fiscales, atendiendo con un especial "deber objetivo de cuidado" para no incurrir en incumplimiento de dichas obligaciones fiscales.

A diferencia entre la planeación fiscal con la evasión y la elusión fiscal es que el sujeto que evade no aprovecha las lagunas de la Ley, como sí sucede en la planeación fiscal; el evasor fiscal incumple las disposiciones normativas tributarias ubicándose fuera del marco de la Ley.

CAPITULO 3

DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

GENERALIDADES.

El Código Penal Federal define en su artículo 386 al delito de fraude como sigue:

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

El fraude es un delito patrimonial, doloso, de resultado, que puede ser del orden común o del orden federal. Por pertenecer el fraude al grupo de los delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo, y el abuso de confianza.

En los delitos es muy importante analizar el verbo que se utiliza al descubrir su tipo. A continuación se cita el verbo predominante, en cada uno de los delitos citados:

Robo: *apoderarse*.

Abuso de confianza: *disponer*.

Fraude: *engañar*.

En el robo el sujeto va hacia la cosa, para apoderarse de ella.

En el abuso de confianza, el sujeto tiene la cosa lícitamente en su poder, pero hace un uso de ella más allá de lo permitido, con perjuicio de otro.

En el fraude, el sujeto hace mediante engaños, o aprovechamiento de errores, que la cosa llegue hacia él. La forma más sutil de los delitos patrimoniales, es la utilización de un fraude. Pues en este delito patrimonial no se hace uso de violencia. La figura delictiva de fraude lo que se utiliza es la creatividad, el ingenio, la audacia, la astucia, los artificios, las estrategias, etc.

En este delito invariablemente interviene la voluntad del hombre, de querer o realizar la conducta delictuosa nunca será correcto afirmar que un fraude fue cometido por error, negligencia, impericia o descuido.

El fraude siempre es doloso; el objetivo del fraude es hacerse ilícitamente de una cosa, y será precisamente la materialización de esta conducta lo que perfeccione este delito, por lo que el fraude siempre será un delito de resultado. El daño puede ser causado en el patrimonio de un particular o en el patrimonio de la federación, en el primer caso se estará en presencia de un fraude del fuero común, y en el segundo caso ante un fraude del fuero federal.

3.1 Concepto de Defraudación Fiscal.

El delito de defraudación fiscal, es en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa. Es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encausa su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiera encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido, todo ello con perjuicio del Fisco Federal. Según el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente:

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

La obtención 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.

En su primer párrafo de esta definición repite casi íntegro el texto del artículo 270 del primer Código Fiscal Federal, adicionando a dicho ordenamiento mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, con la fecha del 30 de diciembre de 1948, el cual permite, sin embargo, explicar con cierta claridad las principales características de esta figura jurídico-tributaria.

Es menester citar que este delito defraudación fiscal, es uno de los delitos más importantes contenidos en el Código Fiscal de la Federación, por lo tanto vuelvo a mencionar lo que en el Capítulo 1.4 expliqué:

Son delitos *especiales* por qué, no están en el Código Penal Federal, se encuentran en una Ley Administrativa especial, como es el Código Fiscal Federal.

Son delitos *patrimoniales* por qué, se comete en agravio del patrimonio del Estado, y a su vez siempre resulta beneficiado un particular.

Son delitos *dolosos* por qué, existe un acto espontáneo y voluntario de una persona, con la intención de causar un daño.

Son delitos *federales* por qué, están contenidos en una Ley de jurisdicción federal, siendo el Ministerio Público Federal y un Juez Penal (de Distrito) quienes son las autoridades competentes para conocer de estos delitos.

Son delitos de *querella necesaria* por qué, para que el Ministerio Público Federal intervenga es requisito indispensable que previamente exista una querella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.2 Defraudación Fiscal Genérica y Defraudación Fiscal Específica.

Básicamente existen dos tipos de defraudación fiscal:

- *la Genérica.*
- *la Específica.*

La defraudación fiscal genérica es la ampliamente conocida, cuya conducta delictiva está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La defraudación fiscal específica es poco conocida, estando las conductas delictivas que la tipifican descritas en los artículos 109, 111, y 115 Bis. *

Las conductas que tipifican a la defraudación fiscal específica, son totalmente distintas e independientes de la conducta que tipifica a la defraudación fiscal genérica. Con la particularidad que a las dos conductas delictivas (específica y genérica), se les aplica la misma sanción penal.

Las conductas que tipifican los delitos de defraudación fiscal específica, se encuentran descritas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y son las siguientes:

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

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

*.- Artículo derogado mediante reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 13 de mayo de 1996.

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

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

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

Estas cinco conductas son totalmente independientes y autónomas, de la conducta del delito de defraudación fiscal genérica. Por lo que en ningún caso se requiere la presencia del engaño en ellas. En otras palabras, este elemento no es imprescindible para acreditar lo delictuoso del comportamiento del contribuyente que incurre en estos hechos. La pena carcelaria que le corresponde a quien resulte condenado por delito de defraudación específica, dependerá como en la defraudación fiscal genérica, del monto o cantidad de que se trate.

3.3 Grado de Tentativa y Pruebas para Acreditar una Defraudación Fiscal.

El grado de tentativa en un delito fiscal existe, independientemente de la consumación de la defraudación fiscal, cuando el contribuyente se encuentra en la fase de ejecución de este delito se interrumpe por causas, ajenas a la voluntad de dicho contribuyente; por ejemplo:

Si una persona solicita devolución de contribuciones pagadas en exceso, apoyando su solicitud con documentos falsos, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público descubre a tiempo el engaño, no sólo le negará dicha solicitud, sino que podrá acusarlo de tentativa de defraudación fiscal. Las pruebas necesarias para acreditar el delito de defraudación fiscal son de dos tipos:

- Pruebas para acreditar la omisión en el pago de contribuciones; y
- Pruebas para acreditar el dolo o el engaño por parte del contribuyente.

Para acreditar la omisión en el pago de contribuciones, bastará la realización por la autoridad fiscal, de una auditoría tan superficial o profunda como sea necesaria. Surgiendo de aquí fundamentalmente las *pruebas documentales*. Siendo la acreditación del dolo o el engaño por parte del contribuyente, el dolo es una actitud de mente y la voluntad del hombre, el que resulta prácticamente imposible de identificarlo, por lo que las pruebas directas, resultan ineficientes para comprobar el dolo o el deseo de engañar del contribuyente. Con excepción de la prueba confesional, la cual no es fácil de obtener. El Ministerio Público Federal, para acreditar la conducta dolosa del contribuyente, tiene que recurrir a una prueba indirecta; *prueba presuncial*, mediante de esta, si no se prueba plenamente el dolo, por lo menos se sospecha, o deduce éste. Siendo lo anterior suficiente para acreditar la probable responsabilidad del inculpaado. Lo que bastará para solicitar una orden de aprehensión contra el contribuyente y posteriormente consignarlo penalmente.

3.4 Calificación del Delito de Defraudación Fiscal.

La Ley en su artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que a continuación se expone, expresa muy claro, en sus diferentes incisos el origen de éste delito fiscal, para considerarlo como calificado.

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

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligando conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Esta calificación del delito, que trae como resultado el que la pena que corresponda se aumente en una mitad, permite contar con una tipificación un tanto más apropiada, puesto que la determinación de la conducta dolosa del sujeto queda vinculada a hechos u omisiones, que deben ser acreditados por la autoridad acusadora tanto al momento de formular la querrela penal como en el respectivo procedimiento judicial.

3.5 Sanciones para el Delito de Defraudación Fiscal.

Artículo 108 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

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

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

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

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

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

*. - Cantidades actualizadas al mes de enero de 1997.

3.6 Lavado de Dinero, Paraísos Fiscales y Declaración de Divisas.

Lavado de Dinero.

El artículo 400 Bis del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común, y para toda la República en Materia del Fuero Federal, establece una figura delictiva íntimamente relacionada con la materia fiscal (al grado de que en el pasado estuvo contemplada en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 115 Bis)*, encaminada a sancionar severamente ciertas maniobras financieras que recientemente se han venido implantando en gran escala y a nivel internacional con el fin de procurar una supuesta explicación legítima a voluminosas cantidades de dinero procedentes de actividades ilícitas, especialmente del tráfico de estupefacientes.

En su parte medular, el artículo 400 Bis señala que impondrá pena de 5 a 15 años de prisión y de 1,000 a 5,000 días de salario mínimo general de multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes o alentar alguna actividad ilícita.

Señala además que la misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas anteriores, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente; y que dicha pena se aumentará en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a

* Artículo Derogado mediante reformas al Código Fiscal de la Federación en el Diario Oficial de la Federación del 13 de mayo de 1996.

dichos servidores públicos, además inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

De igual manera este artículo indica que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos antes encaminados, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

Aun cuando se trata de un delito federal del orden común, y no de un caso especial de defraudación fiscal, de cualquier manera este ilícito guarda una estrecha vinculación con la materia tributaria, toda vez que quien lleva a cabo una serie de conductas con el propósito deliberado de encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de determinados recursos, derechos o bienes, evidentemente está eludiendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de las operaciones de adquisición y/o transmisión de dichos recursos, derechos o bienes. En efecto, un simple análisis de este tipo delictivo demuestra que en el mismo se reúnen todos los elementos del fraude al fisco: una serie de maniobras financieras deliberadamente encaminadas, a través del engaño y del posible aprovechamiento de errores, a ocultar o a disfrazar el origen y propiedad de los recursos, derechos o bienes provenientes de alguna actividad ilícita con el fin anticipado por el sujeto de evadir el pago de contribuciones o créditos fiscales.

Las operaciones financieras que constituyen hechos delictivos, no se hace referencia expresa a determinados tipos de fideicomisos anónimos (internacionalmente conocidos como "blind trusts"), que en la práctica se utilizan con gran frecuencia no sólo para transferir fondos de un país a otro sino su objetivo primordial, es ocultar el origen y la propiedad de los mismos.

Si el propósito que se persigue con el establecimiento de este delito es combatir lo que en el lenguaje común y siguiendo la muy en moda expresión anglosajona, se denomina "lavado de dinero" (money laundering) la inclusión expresa de esta clase de operaciones financieras resulta indispensable.

Hong Kong, Belice, Mónaco y otros países que compiten por el dudoso mercado de los llamados " Paraísos Fiscales " (y entre otras naciones que aparentan tener una sólida reputación financiera, como Luxemburgo, Kuwait y Uruguay) se advertirá que son pródigas en el establecimiento y reglamentación de diversas clases de fideicomisos secretos mediante los cuales, en muchos casos, se logra desvanecer el origen y la propiedad de importantes bienes raíces, acciones de corporaciones internacionales y elevadas sumas de dinero, derivadas de actividades ilícitas. De ahí que a pesar del grado de dificultad que representa descubrir, tipificar y sancionar conductas de esta naturaleza, se deba dar el primer paso en el combate de estos hechos incluyendo a los fideicomisos anónimos dentro de los supuestos normativos de este delito en particular.

Paraísos Fiscales.

A partir del 1º de enero de 1997, y mediante una adición al artículo 111, Fracc. V del Código Fiscal de la Federación, se establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones.

Esta disposición que se vincula con una serie de reglas que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 58, fracción XIII, 72, Fracción VII y 74, último párrafo de la Ley, pretende, por primera vez en la Historia de México, combatir de manera directa las operaciones que desde hace muchos años determinadas personas y empresas que poseen posiciones privilegiadas en el mundo de los negocios y, en ocasiones, también en la política, realizan con el propósito deliberado de eludir o disminuir las cargas tributarias que, bajo otras condiciones, tendrían que asumir en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Los paraísos fiscales generalmente se establecen en lugares de escasa población, como islas, o bien en países de bajo desarrollo económico, con el objeto de atraer capitales generados en naciones de mediano o elevado desarrollo económico con el incentivo de una baja tributación.

Dichos paraísos fiscales dan origen a lo que podría denominarse como una competencia desleal de carácter internacional, puesto que propician la fuga de capitales en las naciones en donde los mismos se generaron gracias a las condiciones económicas, políticas y sociales que los gobiernos de esas naciones fueron capaces de crear, para trasladarse a otros lugares en los que no existen ni actividad productiva ni generación de riqueza, sino tan solo una red de captación de recursos de otros países basada en niveles sumamente bajos.

Con base en lo anterior, las operaciones realizadas a través de paraísos fiscales ofrecen en términos generales:

1. - Permiten la realización de un conjunto muy elevado de operaciones que suelen involucrar pagos de remuneraciones personales, de dividendos, de regalías, de intereses, de utilidades de empresa y de personas físicas, de venta de exportación y de transferencias bancarias, a un costo fiscal prácticamente nulo o sumamente bajo que, además contrasta notablemente con las cargas tributarias que se tendrían que asumir en los países en los que se ubican las respectivas fuentes de riqueza; y

2. - Permite ocultar el origen, localización, destino y aplicación no sólo de los recursos derivados de las operaciones anteriormente mencionadas sino de los bienes adquiridos con dichos recursos. Así, por ejemplo un buen número de propiedades inmobiliarias de elevado valor, así como de acciones y otros valores emitidos por grandes empresas internacionales, se operan a través de fideicomisos secretos constituidos en paraísos fiscales.

Por otra parte, y como información complementaria de lo anterior, resulta de interés mencionar la lista de los lugares que la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera en las Disposiciones Transitorias 1999 *, como *Paraísos Fiscales*, y los identifica con la ingeniosa denominación de Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal:

Anguilla, Antigua y Bermuda, Antillas Neerlandesas, Archipiélago de Svalbard, Aruba, Ascensión, Barbados, Belice, Bermuda, Brunci Daruaaslam, Campione D'Italia, Commonwealth de Dominica, Commonwealth de las Bahamas, Emiratos Arabes Unidos, Estado de Bahrein, Estado de Kuwait, Estado de Qatar, Estado Independiente de Samoa Occidental, Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Gibraltar, Gran Ducado de Luxemburgo, Granada, Groelandia, Guam, Hong Kong, Isla Caimán, Isla de Christmas, Isla Norfolk, Isla de

San Pedro y Miguelón, Isla del Hombre, Isla Qeshm, Islas Azores, Islas Canarias, Isla Cook, Islas de Cocos o Kelling, Islas del Canal, Islas Malvinas, Islas Pacífico, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América Kiribati, Labuan, Macao, Maderia, Malta, Montserrat, Niue, Nevis, Patau, Pitcaim, Polinesia Francesa, Principado de Andorra, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco, Reinado de Swazilandia, Reino de Tonga, Reino Hachemita de Jordania, República de Albania, República de Angola, República de Cabo Verde, República Costa Rica, República de Cipro, República de Djibouti, República de Guayana, República de Honduras, República de las Isla Marshall, República de Liberia, República de Maldivas, República de Mauricio, República de Nauru, República de Seychelles, República de Trinidad y Tobago, República de Túnez, República de Vanuatu, República del Yemen, República Oriental del Uruguay, República Socialista Democrática de Sri Lanka, Samoa Americana, San Kitts, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Serenísima República de San Marino, Sualtania de Omán, Tokelau, Trieste, Tristán de Cunha, Tuvalu, Zona Especial Canaria, Zona Libre Ostrava.

*. - Publicadas en el D.O.F del 31 de diciembre de 1998.

Declaración de Divisas.

El Código Fiscal de la Federación en el Artículo 105; a partir del día 1° de enero de 1994 se adiciona un último párrafo, que tipifica como delito fiscal otra conducta tradicionalmente relacionada con lo que se ha dado en llamar el lavado de dinero.

Se transcribe de manera textual el último párrafo del dicho artículo:

"La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que llave 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 Norte 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".

Parece indicar que basta con que alguien no formule su declaración de divisas para que el delito se considere cometido, y en consecuencia, el excedente no declarado pase a ser propiedad del Fisco Federal, al dictarse la respectiva sentencia condenatoria. Al respecto, debe estimarse que se está pretendiendo sancionar con penalidades excesivas y violatorias del orden constitucional el incumplimiento de simples requisitos de carácter formal.

De ahí que consideremos que, debió haberse establecido que las respectivas penalidades corporales y pecuniarias sólo se aplicará en caso de que la autoridad judicial competente dicte sentencia condenatoria e inapelable vinculando el excedente de divisas no declaradas con la comisión de determinados delitos, como los de defraudación fiscal y contra la salud (tráfico de estupefacientes). En esta, forma, se surtiría la hipótesis prevista en el segundo párrafo del artículo 22 constitucional y se elimina lo anticonstitucional.

En concordancia con lo anterior, debió haberse previsto tal y como sucede en la legislación aduanera de los Estados Unidos de América, que la simple falta de declaración de divisas no asociada a la comisión de ningún delito, debe constituir tan sólo una infracción sancionable con una multa administrativa, que debe fluctuar entre el 10 % y el 30% de la

cantidad no declarada, tomando en cuenta, para la imposición de la multa respectiva, la gravedad de la infracción, la condición económica del infractor y el que se trate o no de un caso de reincidencia.

Se incorpora a nuestro Derecho Fiscal una figura que tradicionalmente ha sido utilizada en la legislación aduanera de los Estados Unidos de América, pero con la salvedad de que en este último país el límite de las divisas a declarar es del orden de diez mil dólares. Por lo tanto, existe elementos para considerar que, en alguna medida, esta disposición es un reflejo de la promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal.

CAPITULO 4

DELITO DE CONTRABANDO.

GENERALIDADES.

En la actualidad el comercio internacional de los países que han alcanzado un alto grado de desarrollo económico cuentan con un elevado nivel de producción, comercialización y consumo mundial como U.S.A, Japón, Alemania, China, y las fusiones que han surgido en el viejo continente como la llamada Unión Europea estableciendo su propia moneda el *Euro*. Los productos o mercancías que estos manufacturan son de excelente calidad y aceptación en los países consumidores, en algunos no de muy buena como lo es en los países orientales (Taiwan, China, Hong Kong, etc.) pero sí de precios muy competitivos. Lo anterior a diferencia de los países en vía de desarrollo o los que se hacen llamar tercer mundistas cuentan con Tratados de Libre Comercio, su escasa manufactura o producto no goza de una calidad óptima y cuyos precios son bastante elevados, en comparación de los países mundialmente comercializados.

Lo anterior da lugar al surgimiento de un fenómeno económico llamado Contrabando, que es una competencia desleal para las empresas productoras de cualquier país, en este capítulo lo explicaré como cualquier otro delito que viola las Leyes del Fisco Federal; tipificado el Código Fiscal de la Federación.

Este delito se encuentra regulado por dos textos legales que son: La Ley Aduanera en su Título VII dentro de las Infracciones Administrativas y en el Código Fiscal de la Federación en el Título V, Capítulo II Delitos Fiscales. El Contrabando no es únicamente la introducción o extracción ilegal de mercancías al territorio nacional, sin el pago de los impuestos o presentación de los permisos expedidos por la autoridad competente al comercio exterior, también existe contrabando cuando en la descarga de mercancías no se justifican los faltantes o sobrantes respecto de lo consignado en los pedimentos aduaneros,

de otra forma existe cuando las mercancías exentas del pago de impuesto se introduce sin pagar el control aduanero, es decir en forma subrepticia; igualmente se puede dar el caso de la mercancía que se introduce en forma ilegal al resto del territorio nacional desde el Estado de Quintana Roo que es una zona libre, un área geográfica limitada donde se otorgan franquicias y ciertas mercancías no pagan impuestos o no requieren permisos administrativos para ser importadas.

4.1 Concepto de Contrabando.

Es una palabra compuesta de un prefijo procedente del latín *Contra*, (en sentido contrario y que denota la oposición y contrariedad de una cosa con otra); y del francés bas que paso al italiano como *Bando*, (edicto o mandato solemne). (20)

Comercio o producción de géneros prohibidos por las leyes. (20)

Es un acto u omisión realizado por una persona para evitar el control aduanero, por parte de la autoridad aduanera en la introducción o exacción de mercancías a territorio nacional. (21)

Delito Fiscal consistente en la producción, circulación, comercio o tenencia de géneros o efectos estancados o prohibidos. Es considerado como una especie de la defraudación. (22)

Después de leer y analizar, deduje al contrabando con la siguiente explicación; ya antes mencionada:

El Contrabando es la introducción o extracción ilegal del territorio nacional mercancías, sin el pago de los impuestos, o presentación de los permisos expedidos por la autoridad competente al comercio exterior, también existe en la descarga de mercancías que no se justifican los faltantes o sobrantes respecto de lo consignado en los pedimentos aduaneros, de otra forma mercancías exentas del pago de impuesto se introduce sin pagar el control aduanero, es decir en forma subrepticia; se puede dar el caso que la mercancía se introduzca en forma ilegal al resto del territorio nacional desde una zona libre, un área geográfica limitada donde se otorgar franquicias y ciertas mercancías no pagan impuestos o no requieren permisos administrativos para ser importadas.

20. -Diccionario Norma Castellana. Edit. Norma Castellana. Edic. 1990 pag.288.

21. -Julio Martínez Flores. Delitos e Infracciones Fiscales. México 1997. Edit. Porrúa

22. -Rafael d Piña Vara. Diccionario de Derecho, México 1993. Edit. Porrúa

4.2 Sujetos Responsables del Delito de Contrabando.

Lo dispuesto en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, señala a una persona o a un grupo de personas que delinquieren en este marco jurídico; los hace como sujetos responsables de este delito fiscal.

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

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

II. Sin permiso de autoridad competente.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello. No se formulará la declaratoria a que se refiere al artículo 92, fracción II (Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los artículos 102 y 105), si el monto de la omisión no excede de \$10,851.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.

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

4.3 Presunción del Delito de Contrabando.

Para conocer a los presuntos implicados en el delito de contrabando, el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, describe las actividades tanto en tierra, aire y mar; además de mencionar cualquier tipo de transporte que dichos implicados operen para considerarlos como presuntos.

Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4 Calificación del Delito de Contrabando.

El artículo 107 del Código Fiscal de la Federación califica el delito de contrabando; El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

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

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

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

En el segundo párrafo, existe una relación con el Código Penal en los artículos 18 y 19, respecto a las reglas de acumulación.

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

Artículo 19. - No hay concurso cuando las conductas constituyen un delito continuado.

Puedo decir, que si un sujeto utiliza documentos falsos para introducir al país un vehículo de procedencia extranjera de modelos correspondientes a los últimos cinco años, estoy hablando de que existe una pluralidad de conductas que cometen varios delitos, por lo tanto se aplicarán las reglas de acumulación.

4.5 Delitos asimilables al Delito de Contrabando.

Se hace mención de las infracciones que se sancionan con las mismas penas que el delito de contrabando, en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación;

Se:á sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

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

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

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

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

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

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

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

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.

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.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

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

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

XIII. Presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe al pedimento o factura. La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleven consigna 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 de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por la 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.

4.6 Conceptos que se aplican a los Delitos asimilables al Contrabando.

Existen definiciones o conceptos que se aplican a las infracciones antes mencionadas el artículo 105 de esta Ley. Para tener un bosquejo más amplio de lo que son las mercancías de uso personal y saber en que momento las mercancías cuentan con una estancia legal en el país, el artículo 106 del Código Fiscal de la Federación describe y da una serie de pruebas para que las mercancías de procedencia extranjera tengan una estancia legal dentro del país.

I. Son mercancías de uso personal.

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura expedida por persona inscrita en el registro federal, de contribuyente.

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

4.7 Sanciones para el Delito de Contrabando.

De acuerdo al artículo 104 de Código Fiscal de la Federación, el delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

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

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

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

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

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

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

CAPITULO 5

OTROS DELITOS FISCALES.

GENERALIDADES.

La idea general de este capítulo y el cual es el nombre del presente, es detectar y conocer dentro de la legislación del Código Fiscal de la Federación, Otros Delitos Fiscales que se consideran similares a los delitos fiscales, se han encontrado una gran variedad como son los relacionados con las operaciones en dos o más libros o sistemas, relacionados con la destrucción de los mismos libros o sistemas, relacionados con falsedad de pérdidas, etc.; y se desarrollarán algunos de los artículos con sus receptoras fracciones que caen en este marco jurídico. En la legislación se localizan con los nombres de Infracciones o Sanciones será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal. Aun así, aunque se le trate de cambiar el nombre para "distinguir" a los delitos fiscales de infracciones o sanciones el contenido o la esencia de los artículos es muy relacionada, inclusive muy semejante.

Si las Leyes Fiscales cambian nombres para que un delito no quede impune, o se castigan totalmente diferente, o simplemente para hacer más grande la base tributaria del Fisco Federal. A continuación se conocerán las diferentes infracciones o sanciones previstas por la Ley.

5.1 Delito en Relación con el Registro de Operaciones en dos o más Libros o Sistemas.

La Autoridad Fiscal lo que requiere al contribuyente es la verdad que se plasma en los libros o en los sistemas de contabilidad, es decir, que éstos reflejen la realidad sobre las operaciones celebradas en el ejercicio fiscal, es por ello que los contribuyentes deben solamente tener un libro o un sistema contable con los datos verídicos. El Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, Fracc. II, dice: Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

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

Si un contribuyente registra sus operaciones con el mismo contenido en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad, su comportamiento no sería ilícito, ni sancionado con esta norma, dado que sus registros tienen el mismo contenido de sus operaciones. Cuando el contribuyente registra sus operaciones tanto en un libro como en un sistema contable diferente al libro, y el contenido que aparece en cada uno es distinto, parece ser que la conducta resulta atípica, es decir, que no encuadre dentro del requisito que marca la Ley, dado que el tipo legal habla del registro contable de las operaciones en dos o más libros, o bien en dos o más sistemas contables, de donde se desprendería en un principio que si se registraran las operaciones en un libro y en un sistema contable distinto aunque sea con diferentes contenidos de las operaciones, no se configuraría el tipo. Para la configuración de este tipo legal, es necesario que el contribuyente tenga la obligación de llevar los libros de contabilidad sellados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de lo contrario aun y cuando se lleve la contabilidad en dos o más libros o en dos o más sistemas contables con el contenido de las operaciones, no será típica su conducta.

5.2 Delito con Relación en la Destrucción de Sistemas y Registros Contables.

El artículo 111 del Código Fiscal de la Federación en la fracción III, presenta tres comportamientos prohibidos, que pueden recaer en tres distintos objetivos según esta fracción. Los comportamientos típicos se comprenden con los verbos, ocultar, alterar y destruir; y los objetivos sobre los que recae la acción de dichos comportamientos son, los sistemas contables, registros contables, y la documentación relativa a los asientos respectivos.

De lo anterior se desprende que son nueve distintas hipótesis que prevé éste tipo legal, bajo la idea de que cada verbo tiene tres posibilidades distintas de configurarse, lo que se pretende evitar es que los contribuyentes no proporcionen la contabilidad, o parte de ella, o la documentación que requieran las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

A pie de letra el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación en sus Fracc. III. dice:

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

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.

5.3 Delito con Relación en la Falsedad de Pérdidas.

Se ha decidido castigar con pena de prisión de tres meses a tres años éste comportamiento, que si bien implica sólo un incumplimiento a una obligación formal. Puede ocasionar que la autoridad hacendaría no pueda llevar correctamente su función de inspección y de control sobre los contribuyentes al tener información que no es veraz.

Respecto al comportamiento que se describe en el Artículo 111 Fracc. IV del Código Fiscal de la Federación, si bien es cierto que tiene aparentemente un tratamiento diverso al previsto en el Artículo 109 fracción I, es conveniente destacar que en la realidad ambos ordenamientos regulan el mismo comportamiento, pues determinar pérdidas con falsedad puede llegar a ser lo mismo que consignar en las declaraciones que presenta para fines fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

Sin embargo, una diferencia para su tratamiento jurídico-penal radica en el ámbito de la obligación formal o sustancial. Si la determinación de pérdida con falsedad engendra una obligación de pago, se caerá en la hipótesis prevista en la fracción I del Artículo 109, principalmente por qué se trata de acreditar ingresos menores.

Si por el contrario no engendra ninguna obligación de pago y sólo constituye una falsedad ante las autoridades fiscales que inspeccionan la contabilidad, dará lugar a la aplicación del Artículo 111 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, con su penalidad correspondiente. Este resultado sólo podrá saberse hasta que haya concluido la resolución fiscal.

5.4 Delito con Relación en la Omisión de la Declaración Informativa de las Inversiones.

El 1º de enero de 1997 mediante una adición al Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, se establece en la fracción V; Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58 fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este artículo fue comentado en el capítulo 3 de esta investigación, referente a los Paraísos Fiscales, por el cual retomaré algunos comentarios.

Esta disposición que se vincula con una serie de reglas que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 58, fracción XIII, 72, Fracción VII y 74-A, de la Ley, pretende, por primera vez en la historia de México, combatir de manera directa las operaciones que desde hace muchos años, determinadas personas y empresas que poseen posiciones privilegiadas en el mundo de los negocios, y en ocasiones, también en la política, realizan con el propósito deliberado de eludir o disminuir las cargas tributarias que, bajo otras condiciones, tendrían que asumir en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Los paraísos fiscales generalmente se establecen en lugares de escasa población, como islas, o bien en países de bajo desarrollo económico, con el objeto de atraer capitales generados en naciones de mediano o elevado desarrollo económico con el incentivo de una baja tributación.

Dichos paraísos fiscales dan origen a lo que podría denominarse como una competencia desleal de carácter internacional, puesto que propician la fuga de capitales en los países de bajo desarrollo económico, trasladándose a otros lugares en los que no existen ni actividad productiva ni generación de riqueza sino tan solo una red de captación de recursos de otros países.

5.5 Delito con Relación en la Destrucción de Aparatos de Control, Máquinas Registradoras o Impresión de Comprobantes.

El Tipo penal determinado en el Artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, fue creado con la idea de proteger los instrumentos o elementos con los cuales el Fisco Federal pueda llevar a cabo su función de control y vigilancia respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, se pretende proteger en si mismos, por su importancia para el buen funcionamiento del sistema fiscal, expresamente se establece:

Se impondrá sanción de tres meses a seis de prisión, al que dolosamente;

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

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

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

Como se observa, se sanciona el comportamiento que dolosamente se dirija a destruir los objetos que constituyen aparatos de control, pues el destruir puede consistir tanto en una alteración como en la destrucción del objeto de protección. Ahora bien, gramaticalmente se entiende por alterar, el cambio de su esencia, forma o sus cualidades, también se entiende como sinónimo de estropear, dañar o descomponer. Quien descompone intencionalmente una máquina fiscal, o quien altera una marca o un sello oficial, reproduzca o imprima los comprobantes, realiza en todos éstos casos el comportamiento previsto legalmente por dicho artículo.

Por lo que se refiere al verbo destruir, éste se entiende gramaticalmente, como arruinar, deshacer la marca o sello oficial, de tal manera quien realice alguno de éstos comportamientos será considerado como autor.

Los comportamientos que si bien no alteran ni destruyen los objetos de protección, pero que impiden que los mismos funcionen para el fin que fueron colocados, se sancionará penalmente cualquier comportamiento que impida que el objeto logre el propósito para el que fue colocado, trátase de cualquier objeto y de cualquier finalidad del mismo, lo que daría lugar a una notable violación a la Ley.

5.6 Delito con Relación en el Registro Federal de Contribuyentes.

Esta es una infracción que se considera como delito fiscal, el contribuyente cae con más frecuencia en el marco jurídico de fracción I del artículo 110 de Código Fiscal de la Federación, cuando un contribuyente solicita el Registro Federal de Contribuyentes ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aún estando laborando en lapsos de tiempo mayor de un año con una actividad financiera, de esta forma proporcionando información falsa, evadiendo y omitiendo las contribuciones de obligación para el fisco federal.

Artículo 110 Código Fiscal de la Federación dice:

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 registro federal de contribuyentes por más de un año contando a partir de la fecha en que se debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

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

III.- Use intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes.

IV. Derogado.

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

Cada contribuyente ya sea persona física o persona moral tiene la obligación de solicitar el Registro Federal de Contribuyentes, en las Administraciones Fiscales Regionales correspondientes a su domicilio fiscal que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; cualquier personalidad jurídica que decide realizar en un momento dado una actividad financiera de cualquier tipo, en ese momento deberá de solicitar su registro ante las oficinas

hacendarías, sin dejar de pasar un lapso de tiempo. El comentario anterior queda facultado dentro del marco jurídico en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en el primer párrafo, expresando lo siguiente; las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

En este párrafo del citado artículo hace mención que, cualquier personalidad jurídica tendrá que estar registrado ante la autoridad hacendaría, independientemente de su actividad financiera en la cual realizará o esta realizando. Además de proporcionar todo tipo de información que la autoridad hacendaría solicite de la entidad económica a registrar. Y esta tendrá que ser veraz y oportuna. Así otorgando la autoridad hacendaría una " Homoclave de Identificación Fiscal " única para cada contribuyente; También conocida como " Etiqueta de Código de Barras.

CONCLUSION.

En el transcurso de esta investigación se abordaron los principales problemas para la autoridad hacendaría (Defraudación al Fisco Federal), como principal figura delictiva se considera la evasión al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), la Secretaría de Hacienda y Crédito Público argumenta que el 30% de la recaudación total de los contribuyentes por este impuesto lo evaden, este porcentaje representa \$29,000.00 millones pesos aproximadamente en un lapso de dos cuatrimestres. No obstante este órgano fiscalizador lleva a cabo medidas para reducir la evasión fiscal haciendo referencia en la revisión de los regímenes, a fin de que tributen los pequeños contribuyentes ya que existe una gran base en la economía informal. De la información anterior proporcionada por dicha Secretaría hace recordar la hipótesis mencionada para el desarrollo de esta investigación, es la siguiente;

Al aumentar la base gravable de contribuciones aumentaría el ingreso al Erario Público, o aumentaría la Defraudación Fiscal.

Una segunda hipótesis; Si las penas de castigo que aplica la Ley fueran más severas para los defraudadores fiscales, el Gobierno Federal obtuviera mayor percepción de ingresos.

Observamos el Capítulo 3.5 *Sanciones para el Delito de Defraudación Fiscal*, se hace referencia al artículo 108 de Código Fiscal de la Federación en el tercer párrafo, como pena mayor será de tres a nueve años de prisión el que realice un fraude mayor de \$750.000.00 pesos. Siendo este importe superado fácilmente por los defraudadores y los años de prisión se consideran un lapso muy pequeño, ya que por lo regular estas penas se reducen a un 50%.

En el trayecto que se realizó esta tesis se percato de lo siguiente; cuando se acercan las fechas límites de presentar las declaraciones anuales de los impuestos federales tanto personas físicas como personas morales, el Gobierno Federal realiza extrema publicidad en todos los medios de comunicación esto da a entender dos situaciones;

CONCLUSION.

Primera. ¿Qué el contribuyente necesita que le recuerden que tiene que presentar sus obligaciones fiscales realizadas en un ejercicio fiscal?, Por qué de no hacerlo tendrá consecuencias penales inclusive de privarlos de su libertad, esto denota que el contribuyente no tiene una verdadera cultura del pago de contribuciones al Erario Público, y esto es independiente de la veracidad y oportunidad que presente dicha información.

Segunda. El Organo recaudador de contribuciones tiene que erogar dinero que es parte de su presupuesto federal, para recuperar el derecho que le otorga la Constitución de México en el Título Primero del Capítulo II “ De los Mexicanos” artículo 31 Fracc. IV que dice:

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

Se ha cumplido el propósito fundamental de conocer, estudiar, informar y analizar los Delitos Fiscales como son Defraudación Fiscal y Contrabando. En este trabajo se proporcionaron los lineamientos más prácticos, sencillos en cada uno de los temas desarrollados para que el contribuyente, estudiante e investigador tenga una idea concreta, de como la legislación en México tenga encuadrado en un marco jurídico federal (Código Fiscal de la Federación) estos delitos, y que todo aquel que tenga la obligación de contribuir al Erario Público ya sea por cualquier tipo de contribución, sea veraz y oportunamente el pago de sus obligaciones tributarias.

BIBLIOGRAFIA.

- Arrijoa Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*. México D.F Edit. Themis S.A. Ed.1992, 208pp.
- Carranca y Trujillo Raúl. *Derecho Penal Mexicano*. México D.F. Edit. Porrúa. Ed. 1995, 665pp.
- Castellanos Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. México Edit. Porrúa. Ed.1998, 339pp.
- De Piña Rafael. *Diccionario de Derecho*. México D.F. Edit. Porrúa. Ed. 1996, 550pp.
- González Salas C. Raúl. *Los Delitos Fiscales*, México Edit. Pereznieto. Ed.1995, 206pp.
- Hernández Sampieri Roberto. *Metodología de la Investigación*. México D.F Edit. Mac Graw-Hill.Ed.1998, 501pp.
- J. Kayne Dionisio. *Derecho Procesal Penal*, México D.F Edit. Themis S. A. Ed. 1993, 278pp.
- Jiménez de Asúa, *La Ley y el Delito*. México D. F Edit. A. Bello Ed. 1997 512p.p
- Millán González Arturo. *La Defraudación Fiscal*, México D.F Edit. Millán, S. A. N° Vol. I, II, III.Ed. 1991, 624 pp.
- Olea Franco Pedro. *Técnicas de la Investigación Documental*. México D.F Edit. Esfinge. Ed. 1997, 231pp.
- Ponce Rivera Alejandro. *Responsabilidad Fiscal Penal*, México D.F Edit. E.F.I.S.A. Ed.1991, 250pp.
- Ramírez Lara Olivia. *Tesis Crítica Legislativa en Materia Penal en su Parte Sustantiva*. U.A.M. México D.F Edit. 1997, 235pp.
- Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, México D.F Edit. Harla. Ed.1992, 310pp.
- Sánchez H. Mayolo. *Derecho Tributario*, Edit. Cárdenas. Ed.1990, 884 pp.
- Urbina Nandayapa Arturo de Jesús. *Delitos Fiscales en México*. México D.F Edit. Pac, S.A. Ed.1990, 230pp.

BIBLIOGRAFIA.

- Zaffaroni Raúl Eugenio, *Evolución de la Teoría del Delito*, México D.F Edit. Cárdenas, Ed. 1990, 589pp.
- Ediciones Fiscales. *Agenda Penal*, México D.F Edit. ISEF. Ed.1999, 578pp.
- Ediciones Fiscales. *Multi - Agenda Fiscal*, México D.F Edit. ISEF. Ed. 1999, 1038pp.
- I.M.C.P. *Propuesta para un enfoque de Impuesto mínimo en México*. México D.F Edit. I.M.C.P. Ed.1990, 150pp.
- Procuraduría General de la República. *Antología de Políticas Generales para la Presentación de Denuncia, Querellas y Declaratorias de Perjuicio para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*. México D.F Edit. P.G.R Ed. 1998,35pp.