



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLÁN**

**ANÁLISIS DEL PROCESO PENAL TRIBUTARIO Y LOS  
PRINCIPALES DELITOS FISCALES EN MÉXICO**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A:

**BRAULIO GARCIA ARAUJO**

**ASESOR: C.P.C. GUSTAVO AGUIRRE NAVARRO**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

## **AGRADECIMIENTOS:**

### **A MI ASESOR:**

*C.P.C. GUSTAVO AGUIRRE NAVARRO.*

Por la ayuda, el tiempo, y la dedicación que mostró para la elaboración de esta tesis.

### **A MIS PADRES:**

*BRAULIO GARCIA SANCHEZ.*

*MARIA LAURA ARAUJO GONZALEZ.*

Por todo el esfuerzo y sacrificio que hicieron para que yo pudiera terminar mi carrera profesional, así como por su amor, ayuda y confianza que siempre me han brindado.

### **A MI FAMILIA:**

*ABUELOS, TIOS Y PRIMOS.*

Por su cariño, interés y apoyo que siempre han mostrado hacia mi a lo largo de mi vida escolar.

### **A MI NOVIA Y AMIGOS:**

Por su comprensión, ayuda y el interés que me han demostrado desde el inicio de mi carrera profesional hasta el termino de esta tesis.

**A MIS PROFESORES:**

A todos y cada uno de los profesores que formaron parte fundamental de mi educación, proporcionándome sus conocimientos y experiencias para desempeñarme adecuadamente en mi profesión.

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN CAMPO-4**

Por la formación y educación que recibí en ella brindándome todos los recursos y apoyos necesarios para mi formación profesional.

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO:**

A mi universidad que es la máxima casa de estudios de nuestro país, en donde todos los que hemos tenido la fortuna de estudiar en ella sentimos el orgullo de ser universitarios, para poder demostrar en la práctica que seguimos siendo los mejores en nuestras respectivas profesiones.



## ÍNDICE

<b>OBJETIVOS</b> .....	6
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	7
<b>CAPÍTULO 1: LOS IMPUESTOS EN MÉXICO</b> .....	10
1.1    Tipos de impuestos.....	11
1.2    Características de la política tributaria en México.....	23
1.3    Estructura impositiva en México.....	35
1.4    El entero de impuestos en México.....	44
<b>CAPÍTULO 2: DELITOS FISCALES EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO</b> .....	48
2.1    Los delitos específicos tributarios.....	49
2.2    Los diversos delitos de materia fiscal.....	58
2.3    El delito de contrabando.....	71
<b>CAPÍTULO 3: EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO</b> .....	78
3.1    La autoridad fiscal frente al delito fiscal.....	79
3.2    El proceso penal tributario.....	96
3.3    Los recursos.....	106
<b>CAPÍTULO 4: LA RESPONSABILIDAD PENAL, ADMINISTRATIVA Y CIVIL DE LOS CONTADORES</b> .....	110
4.1    Las obligaciones de los contadores ante la SHCP.....	111
4.2    Las obligaciones de dictaminadores ante la SHCP.....	124
4.3    La responsabilidad penal.....	133
4.4    La responsabilidad penal de los contadores públicos en los procesos penales fiscales.....	141

<b>CAPÍTULO 5: LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y EL LAVADO DE DINERO</b> .....	159
5.1    Conceptos básicos.....	160
5.2    Los regímenes fiscales preferentes.....	171
5.3    El lavado de dinero.....	181
<b>CAPÍTULO 6: CASO PRÁCTICO</b> .....	184
6.1    Caso práctico.....	192
<b>CONCLUSIONES</b> .....	193
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	202

## OBJETIVOS

Objetivo general.

Dar a conocer los aspectos y procedimientos más relevantes del proceso penal tributario, así como el estudio de los delitos fiscales más recurrentes en México, y todas las figuras jurídicas que intervienen en éstos.

Objetivos particulares.

- Dar a conocer las generalidades de los impuestos en México.
- Analizar los diversos delitos fiscales en materia fiscal.
- Analizar la aplicación del proceso penal tributario.
- Interpretar lo descrito por la SHCP sobre las obligaciones y responsabilidades penales de los contadores en los procesos penales fiscales.
- Analizar los conceptos básicos de los paraísos fiscales y lavado de dinero.



## INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene la finalidad de dar a conocer las posibles infracciones, procedimientos y consecuencias a las que cualquier contribuyente, (persona física o moral) se puede enfrentar, al ejercer una acción, con dolo o por descuido, que afecte los ingresos del fisco.

En el primer capítulo se dará una breve explicación acerca de lo que es en sí el impuesto, los tipos de impuestos que hay, y su comportamiento en México.

Capítulo segundo: Para entender mejor la mecánica delictiva de los delitos fiscales es necesario analizar cada delito tributario contemplado en el Código Fiscal de la Federación desde la perspectiva de los elementos de tipo penal.

Existen tres tipos penalidades principales: la defraudación fiscal y su equiparable, el contrabando y sus distintas modalidades, y los diversos delitos de carácter tributario (alteración de máquinas de comprobación fiscal, lavado de dinero, etc.)

En el caso del lavado de dinero, este delito fue derogado del Código Fiscal de la Federación y ya no es competencia para la investigación de la SHCP, pero esta dependencia lo seguirá investigando hasta que no se aplique acción penal a la comisión de estos delitos.

Se debe entender como tipo penal a la acción de especificar qué tipo de delito se le puede impugnar a una persona, para así comprender mejor el procedimiento penal.

Capítulo tercero: Dentro del procedimiento administrativo en materia fiscal, la mayoría de los contribuyentes enfrenta determinadas situaciones que, molestas o no, son exclusivamente de naturaleza administrativa. Los contribuyentes que llegan a ser parte de un proceso judicial que puede tener consecuencias graves.

El proceso penal fiscal al ser de jurisdicción federal tiene características propias, desconocidas para la mayoría de litigantes de la materia; más aun, son desconocidas para los contribuyentes involucrados.

La mayoría de personas con orden de aprehensión en su contra por la probable comisión de un delito fiscal buscan asesoría de un abogado penal, pero olvidan que el proceso penal fiscal tiene características propias y que éste se lleva dentro del ámbito tributario.

Otro error es buscar la asesoría de un abogado fiscalista sin conocimiento de la materia penal, ya que no podrá defender a sus clientes en los procesos penales ante instancias no idóneas para tal fin, y es que cada proceso constituye un mundo jurídico en sí mismo,

desde conocer cómo se inició el procedimiento administrativo y cuáles fueron las circunstancias que derivaron en el proceso penal tributario, hasta manejar adecuadamente las reglas del proceso ante juzgados de Distrito.

De ahí la importancia de comprender el proceso penal tributario, primero dentro de la óptica fiscal que da inicio al proceso penal y después en el proceso penal en sí mismo, llevado ante juzgados de Distrito en sus diferentes acepciones y vertientes.

En México se ha vivido una falta de cultura fiscal, que se originó principalmente en el momento de que la mayoría de los abogados dejaron de estudiar esta materia por contener números y cuentas, por lo que los contadores se han convertido hoy en día en expertos fiscalistas.

Cabe mencionar que con lo anterior, el contador debe tener presente que todo movimiento contable tiene un efecto jurídico que se traduce en una serie de consecuencias legales, que en algunos casos pueden llegar a procesos penales que afectan no sólo a los contribuyentes sino también a las personas que preparan las declaraciones, contadores o dictaminadores.

Capítulo cuarto: La responsabilidad para los contadores y dictaminadores puede ser de tres tipos diferentes: administrativa, penal y civil. La responsabilidad administrativa para contadores y dictaminadores puede traer consigo sanciones graves, como la imposibilidad de poder ejercer la profesión, además del desprestigio y pérdida de cartera de clientes, responsabilidad que puede ser fincada por infracciones administrativas fáciles de prever y corregir.

La última responsabilidad, pero no la menos grave, es la civil, que puede ser exigida por el antiguo cliente del contador o dictaminador a efecto de que alguien pague el quebranto económico y el moral que sufrió por una mala o deficiente labor del contador o dictaminador.

Capítulo quinto: Otro objeto de esta tesis es el análisis del problema de la fuga de capitales y el lavado de dinero que se encuentran profundamente entrelazados. Un capital de gran magnitud no siempre es consecuencia lógica o natural del lavado de dinero proveniente del narcotráfico, sino que la fuga de capitales pudo deberse a otros factores, que en muchos casos son constitutivos de delitos, como la defraudación fiscal; en suma, la fuga de capitales puede verse desde distintas perspectivas.

Para analizar y comentar el problema relativo a las reformas penales con relación a la delincuencia organizada, se puede enfocar el problema de la siguiente manera:

- a) Dinero llevado a Estados Unidos o países con los que México ha firmado convenios y tratados para evitar la doble tributación sobre renta y patrimonio.
- b) Dinero llevado a territorios con regímenes fiscales preferentes o paraísos fiscales, en los que el impuesto sobre la renta o sobre patrimonio no se encuentra gravado o tienen tasas muy bajas.

- c) El que se haya llevado dinero en billetes de baja denominación y en grandes cantidades, situación que hace presumir la existencia de delitos de lavado de dinero.

Este dinero podría salir del país de dos formas posibles:

Mediante una transferencia electrónica registrada en instituciones financieras mexicanas, en cuyo caso dicho registro estará a disposición de autoridades fiscales, y si las sumas de dinero en cuestión saliera en pequeñas o grandes cantidades en efectivo.

En el primer caso se puede decir que es dinero de empresarios, servidores o ex-servidores públicos, que ante el temor de una devaluación en el país optan por llevar su dinero al extranjero; es decir, que sería de origen lícito que tendría problemas con el pago u omisión de contribuciones en México.

En el segundo caso se trata de dinero que, con cierta certeza, proviene de hechos ilícitos, como el secuestro, asaltos bancarios y, en mayor medida, narcotráfico o cualquier otro tipo delictivo, y en ese momento se puede presumir la existencia de lavado de dinero.

En las condiciones anteriores el problema debe enfocarse en lo siguiente:

1. Las investigaciones legítimas de dinero en el extranjero:
  - a) En países con los que existen convenios para evitar la doble tributación.
  - b) En paraísos fiscales.
2. El lavado de dinero, producto de actividades ilícitas.
  - a) Por defraudación fiscal.
  - b) Producto del narcotráfico.
  - c) Por otros delitos.
3. La existencia de paraísos fiscales y la incidencia de éstos en la regulación de las reglas publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

Por lo tanto, el estudio de esta tesis conlleva a analizar y definir lo que son los delitos fiscales en los que podría incurrir cualquier persona en su aspecto fiscal y penal, así como el proceso penal y fiscal al que se llega al cometer estos delitos, en donde se determina los distintos tipos de responsabilidad de los miembros involucrados en este tipo de delitos. Así mismo se da un estudio sobre el delito de lavado de dinero que tiene una gran relación con el estudio de los delitos fiscales.

# ***CAPÍTULO 1: LOS IMPUESTOS EN MÉXICO***

- 1.1 TIPOS DE IMPUESTOS.**
- 1.2 CARACTERÍSTICAS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN MÉXICO.**
- 1.3 ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN MÉXICO.**
- 1.4 EL ENTERO DE IMPUESTOS EN MÉXICO.**

## **1.1 TIPOS DE IMPUESTO.**

En primer lugar, se revisarán conceptos generales de los impuestos, para caracterizar después al sistema tributario en México. Posteriormente se analizará qué tan elevada es la carga fiscal en México y se mencionará quién paga más impuesto en nuestro país, sin dejar de lado un aspecto esencial, que es la evasión de impuestos.

El gobierno cuenta principalmente con dos fuentes de ingreso:

1.- Los ingresos tributarios.

2.- Los no tributarios.

1.- Dentro de los ingresos tributarios destacan contribuciones como:

- Impuestos (I.E.P.S., I.A., I.V.A., I.S.R., etc.)
- Derechos de los cuales se obtienen pagos por algún permiso por alguna concesión.

2.- Dentro de los ingresos no tributarios, destacan:

- Venta de bienes y servicios que provee (gasolina, agua, electricidad, etc.)
- Deuda o ingreso por financiamiento, que se tiene que pagar en un futuro.

Para realizar el estudio de cada uno de las contribuciones, primero estudiaremos su definición legal, para luego completarla con las definiciones doctrinales que se han vertido respecto a ellas.

En la historia legislativa Mexicana, y muy especialmente la de nuestro Código Fiscal de la Federación, la definición legal de impuesto, a tenido varios cambios. En el primer Código Fiscal, el de 1938, los impuestos eran definidos como prestaciones en dinero o en especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal (Art. 2).

En el CFF de 1967, los definía como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cumplir los gastos públicos (Art. 2).

El código actual el de 1981, define a los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las

fracciones II, III y IV (Aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) de este artículo.

La doctrina, por su parte, ha dado multitud de definiciones del impuesto, que, en lo general, acogen las tres notas características siguientes:

I.- El impuesto es una obligación en sentido técnico jurídico, es decir, una relación jurídica en virtud de la cual una parte tiene derecho a exigir a otra, que queda obligada a satisfacerla, una determinada prestación.

II.-Es una obligación de dar dinero al ente público acreedor para que se emplee en la financiación del gasto público.

III.-Es una obligación legal es decir, su fuente es la ley.

Por lo tanto, impuesto o tributo es un pago al Estado, de carácter obligatorio, que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas.

La forma de gravar ha evolucionado a lo largo del tiempo y los sistemas fiscales se han hecho cada vez más complejos. En parte, esto se explica porque los impuestos cambian la asignación de recursos, lo cual genera efectos sociales y económicos importantes. Por ejemplo, los impuestos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios. Su existencia se justifica porque en principio, el Estado le devuelve a la sociedad esa contribución impositiva a través de bienes públicos, como la educación pública, los servicios de luz, la impartición de justicia y la seguridad. Sin embargo, obligados por la necesidad de tener recursos, el reto para los gobiernos ha sido afinar sus políticas de impuesto con el objeto de no castigar demasiado el ingreso y el crecimiento de la economía.

Por ejemplo, para no perjudicar a los que menos ganan, el impuesto se disminuirá en forma proporcional a la capacidad económica de quien paga dicho impuesto. Esto se logra con un sistema de impuestos conocido como progresivo, donde quien más gana paga proporcionalmente más impuesto.

Por el contrario, se dice que un sistema impositivo es regresivo si extrae proporcionalmente mayores recursos a quien menos ingresos genera. Obviamente, un sistema como éste no es recomendable porque es desproporcional e injusto.

Clases de Impuestos:

1.- Impuestos sobre los ingresos, el patrimonio y el gasto o consumo.

Esta clasificación se estudia según el objeto del impuesto, esto es, la realidad económica que se grava.

## 2.- Impuestos Directos e indirectos.

Son impuestos directos aquéllos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta ( ISR ).

Son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado ( IVA ).

## 3.- Impuestos Reales y Personales.

Los impuestos reales son los que se establecen de acuerdo a los bienes o cosas que se gravan, esto es, sin tomar en cuenta a las personas.

Los impuestos personales, éstos sí toman en cuenta las personas, o sea quien va a pagar el impuesto, sin tomar en consideración los bienes o cosas que posea.

## 4.- Impuestos Específicos y Ad Valorem.

Impuestos específicos, éstos se establecen atendiendo a la unidad de medida o calidad del producto.

Impuestos ad valorem, éstos se establecen atendiendo al valor de lo que se grava.

## 5.- Impuestos generales y especiales.

Generales, son aquéllos que gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen un mismo denominador común (por ejemplo la Compraventa).

Los Especiales, gravan una actividad o cosa determinada, (Impuestos especiales sobre el alcohol).

## 6. - Impuestos con Fines fiscales y con fines extrafiscales.

Con fines fiscales, son los que se establecen para cubrir el presupuesto.

Con fines extrafiscales, son los que se establecen con finalidad diferente, al presupuesto, muchas veces con carácter social o económico.

## 7.-Impuestos Alcabalatorios.

Éstos gravan la circulación de mercancías en un territorio determinado; se puede presentar de la forma siguiente:

- Impuestos al tránsito.
- Impuesto de circulación.

- Impuesto de extracción.
- Impuesto de introducción.
- Impuestos Federales, Estatales y Municipales.

Éstos son de acuerdo al legislador que los establezca y el lugar en que se apliquen dichos impuestos.

Serán Federales, los creados por el Congreso de la Unión, y su aplicación es en toda la República.

Los Estatales son creados por los Congresos Locales, y su aplicación será dentro del territorio de una Entidad Federativa.

Los Municipales son creados por los Congresos Locales y su aplicación será dentro de un Municipio.

En el ámbito federal para 2006, los impuestos que actualmente existen son:

- 1.- Impuesto sobre la renta.
- 2.- Impuesto al activo.
- 3.- Impuesto al valor agregado.
- 4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.
  - a. Gasolina y diesel.
  - b. Bebidas alcohólicas.
  - c. Tabacos labrados.
  - d. Aguas, refrescos y sus concentrados.
- 5.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 6.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 7.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- 8.- Impuesto a los rendimientos petroleros.
- 9.- Impuestos al comercio exterior.
  - a. A la importación.
  - b. A la exportación.



## 10.- Accesorios.

Sobre estos últimos el CFF, establece que son:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. La indemnización del 20% por cheque devuelto.

En el ámbito estatal, el caso Estado de México, en 2006 existen los siguientes:

- 1.- Impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal.
- 2.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos automotores.
- 3.- Impuesto sobre adquisición de vehículos automotores usados.
- 4.- Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos permitidos con cruce de apuestas.

A nivel Municipal en el Estado de México actualmente existen los siguientes:

- 1.- Impuesto predial.
- 2.- Impuesto sobre traslación de dominio y otras operaciones sobre bienes inmuebles.
- 3.- Impuesto sobre fraccionamientos.
- 4.- Impuesto sobre anuncios publicitarios.
- 5.- Impuestos sobre diversiones, juegos y espectáculos públicos.
- 6.- Impuestos sobre prestación de servicios de hospedaje.

Si bien la principal función de los impuestos es proveer de ingresos al gobierno, puede tener también otras finalidades por su impacto en los precios de los productos. Por ejemplo, se pueden aplicar aranceles a las mercancías importadas para proteger a los productores nacionales, o para disminuir el consumo de algún producto, como las bebidas alcohólicas o el tabaco.

Los Derechos, son los segundos ingresos en importancia después de los impuestos; a éstos suele denominárseles en otros países (España, Italia, y Sudamérica) “Tasa o Taxa”.

La legislación mexicana, en el CFF, los define de la siguiente manera: Art. 2:

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De esta definición legal, podemos destacar varios elementos básicos:

- El primer elemento es que se tiene la obligación de pagar esta contribución, cuando un particular hace uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación.

Son bienes de dominio público de la Nación los que se contemplan en el Art. 2 de la Ley General de Bienes Nacionales (LGBN):

1. Los de uso común.
2. Los señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo, y 42, fracción IV, de la CPEUM (recursos naturales, aguas territoriales y plataforma continental).
3. Los enumerados en la fracción II del artículo 27 de CPEUM, con excepción de los comprendidos en la fracción II, del artículo 3, de esta ley (adquisición de bienes de instituciones religiosas)
4. El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores.
5. Los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos, conforme a la ley.
6. Los monumentos históricos o artísticos, muebles e inmuebles, de propiedad Federal;
7. Los monumentos arqueológicos muebles e inmuebles.
8. Los terrenos baldíos y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles.
9. Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad Nacional.
10. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores.
11. Los muebles de propiedad Federal que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas; los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas,

mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de esos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fono grabaciones, películas, archivos fotográficos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonidos, y las piezas artísticas o históricas de los museos; y

12. Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles de la Federación o del patrimonio de los organismos descentralizados, cuya conservación sea de interés Nacional.
13. Los meteoritos o aerolitos y todos los objetos minerales, metálicos, pétreos o de naturaleza mixta, procedentes del espacio exterior caídos y recuperados en el territorio Mexicano en los términos del reglamento respectivo.

Es la Ley Federal de Derechos (LFD), en su título II, la norma que nos enumera cual será la cuota que se tiene que pagar por cada bien usado o aprovechado.

- El segundo elemento de la definición legal de Derecho, es el recibir servicios que presta el Estado por sus funciones de derecho público.

La misma LFD, antes mencionada, en su título I, no enumera todos los servicios que son prestados por todas las Secretarías de Estado.

De lo hasta aquí señalado, podemos enunciar cuáles son las características legales de los derechos:

- El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste.
- El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada; también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
- El cobro debe fundarse en ley.
- El pago es obligatorio.
- Debe ser proporcional y equitativo.

Las contribuciones de mejoras las define el CFF en su artículo 2, fracción III como:

Las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

La doctrina las ha denominado: tributo especial, contribución especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación.

Las características esenciales de esta contribución:

- Se cubren sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad Estatal de interés general.
- El cobro debe fundarse en ley.
- La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la Administración activa o centralizada.
- La prestación debe ser proporcional y equitativa.
- El pago es obligatorio.

La única contribución de mejoras a nivel Federal es Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

La doctrina no considera a las Aportaciones de Seguridad Social, como contribuciones, dado que sus fines son distintos a los de éstos, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el CFF, y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las Aportaciones de Seguridad Social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente.

Las Aportaciones de Seguridad Social las define el CFF en se artículo 2, fracción II como:

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

Las características esenciales de esta contribución:

- Son obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no esté ni en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que surjan de un acuerdo de voluntades.
- Que no se trate de algunas de las figuras tradicionales (impuestos, derechos o contribuciones especiales).
- Que estén establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, esto es no estar establecidos a favor de la administración activa del Estado.

Son sujetos pasivos de estas aportaciones las personas físicas o morales que tengan obligaciones en materia de Seguridad Social.

Las Aportaciones de Seguridad Social tienen su fundamento constitucional en el Art. 123 A Fracción XXIX, el cual indica que es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

Sobre la clasificación de las Aportaciones de Seguridad Social, la fracción VIII del Art. 1 de la Ley de Ingresos de la Federación nos las enumera:

#### VIII. Aportaciones de Seguridad Social.

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- Cuotas del sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos; aquí entendemos por Estado la población organizada jurídicamente, con un gobierno y establecida en un territorio determinado, pero indiscutiblemente surge en este momento un primer problema, el cual es el de la justificación del Estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamentalmente es la aportación que hacen los miembros del propio Estado; este problema está estrechamente vinculado con el de los fines y atribuciones del mismo Estado, porque precisamente necesita la riqueza para estar éste en posibilidades de lograr los fines y atribuciones que se le han asignado por los mismos miembros de esta sociedad denominada Estado, es así como surge la obligación tributaria.

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución de mejoras, derechos o aportación de seguridad social, debe señalar, cuáles son los elementos para su determinación; esto se fundamenta desde nuestra ley, al establecer en el Artículo 31 fracción IV, la obligación de los Mexicanos de contribuir a los gastos públicos ... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, esto es a lo que se le denomina principio de legalidad de las contribuciones, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial ha dicho que el principio de legalidad consiste en

que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, el principio de legalidad específico para la materia tributaria, puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, por lo tanto después de lo dicho se concluye que la ley fiscal debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

Según el Artículo quinto del Código Fiscal de la Federación: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa"; del análisis de este párrafo se destaca que los elementos de la contribución son: objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

- El objeto es la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de los bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.
- El sujeto es de dos clases, en toda relación fiscal encontramos por un lado el sujeto activo y por otro el sujeto pasivo.

Sujeto activo, desde el fundamento constitucional de la obligación de pagar contribuciones establecida en el Artículo 31 fracción IV, se establece que dicha obligación de contribuir para los gastos públicos, será en favor de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio que residan.

Sujeto pasivo, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Una persona está obligada al pago de una prestación al fisco federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto, el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

La exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

- La base es la cuantificación del hecho generador, es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.
- Tarifa: Existen diversos tipos de tarifas las más usadas son: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

La tarifa de derrama, es cuando la cantidad que se quiere obtener como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectados al mismo, en México es común encontrar esta tarifa en las contribuciones de mejoras.

La tarifa fija es cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad de medida, es el caso de los derechos.

La tarifa proporcional es cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo el impuesto al valor agregado tiene tarifas de 15 %, 10 % y 0 %.

La tarifa progresiva es aquella que aumenta al aumentar la base, es el caso del impuesto sobre la renta, en lo relativo de personas físicas que se encuentren en el régimen de salarios y el régimen por honorarios.

- El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

Aquí se debe tomar en cuenta lo que es la época de pago, el cual es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación, por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.

- La infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley; en el derecho fiscal podemos clasificar a las infracciones en delitos y faltas, los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial, las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa; cabe señalar que en nuestro código fiscal a estas últimas, las faltas se le conoce con el nombre de infracciones.
- La sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado, las sanciones previstas en nuestro Código Fiscal en caso de infracciones por lo general son multas, y en el caso de los delitos son penas privativas de libertad.

Durante nuestra historia se han escrito infinidad de doctrinas acerca de los impuestos, aquí es conveniente, para tener claro cómo deben estructurarse, dar un repaso a los principios teóricos que Adam Smith, que expone en su tratado: Investigación sobre la naturaleza y las causas de la Riqueza de las Naciones.

#### 1.- Principio de Igualdad.

"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

## 2.- Principio de Certidumbre.

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona".

## 3.- Principio de Comodidad.

"Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sea más cómoda para el contribuyente."

## 4.- Principio de Economía.

"Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda", esto es que el rendimiento del impuesto debe ser el mayor posible, por lo que su recaudación no debe ser onerosa.



## **1.2 CARACTERÍSTICAS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN MÉXICO.**

En nuestro país, el sistema de impuestos es muy sofisticado y ha sido continuamente modificado. Si bien la mayor parte de las reglas impositivas está diseñada para no inferir en la asignación de los factores, existen diversos estudios que sugieren que nuestro sistema continúa afectando su distribución.

En el caso del impuesto al consumo, existe la tasa cero y exenciones para una gran variedad de bienes y servicios: animales y vegetales no industrializados, agua, hielo, algunos insumos agrícolas, periódicos, libros, colegiaturas de escuelas, servicios médicos, alimentos y medicinas; Otro punto relevante en materia de IVA es la preferencia que hay en las fronteras de nuestro país ya que en ellas la tasa de IVA es del 10%, mientras que en el resto del país es del 15%.

Además de esas excepciones para los que pagan IVA, hay un factor adicional que explica la baja recaudación del impuesto: su evasión. Sin contar a la economía informal, la ley complica la elaboración y presentación de facturas o comprobantes. Al mismo tiempo, las posibilidades de deducción del impuesto, por la parte del ISR, son muy restringidas, por lo que la solicitud de esas facturas es generalmente inútil para el consumidor final. Al contrario, al comprador del bien o del servicio puede convenirle la compra sin factura, si se traduce en una reducción del valor del mismo. Por su parte, el vendedor puede beneficiarse al no dar factura porque se ahorra el IVA que tendría que acreditar frente al fisco y declara menos impuesto sobre la renta, al no registrarse la venta. Cabe mencionar que mucho ayuda a evitar lo anterior el mecanismo impartido para el cobro e IVA, ya que a partir del año 2002 el Impuesto al Valor Agregado se considera definitivo cada mes al cobro pactado en la enajenación de bienes y servicios, o uso o goce de los mismos, teniendo como respaldo los estados de cuenta bancarios.

El pleno de la Cámara de Diputados aprobó para las reformas del 2005 entre otras, otorgar facultad a las entidades federativas para el cobro de un impuesto cédular, y rechazaron la propuesta de aplicar el IVA a medicinas, alimentos, transporte, educación y vivienda, así como devolver el gravamen a turistas internacionales.

Durante la sesión en el Palacio Legislativo de San Lázaro, se aprobó con 385 votos a favor, cinco en contra y seis abstenciones, el dictamen para la iniciativa de Ley del IVA, el cual desecha por cuarto año consecutivo la propuesta de gravar los citados productos y servicios.

En tribuna el presidente de la Comisión de Hacienda, Gustavo Enrique Madero, dijo que la reforma aprobada "constituye un paso importante para lograr la reforma fiscal que reclama nuestro país".

Destacó que el nuevo régimen fiscal para 2005 otorga a los estados la facultad de cobrar el impuesto cedular, con una tasa de dos a cinco por ciento y que eventualmente sustituirá al impuesto sobre nómina.

Asimismo, se aprobó mantener el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con un gravamen de 15 por ciento y 10 por ciento en zonas fronterizas del país.

De esa manera se desechó la propuesta de la Convención Nacional Hacendaria y del Ejecutivo federal de gravar alimentos y medicinas, así como de aplicar un impuesto local de tres por ciento a las ventas finales.

El nuevo impuesto cedular recibe ese nombre porque una misma persona puede tener distintas cédulas profesionales -por actividades profesionales, arrendamiento, venta de inmuebles-, y por cada una de esas actividades pagará un impuesto de entre dos y cinco por ciento.

Se precisó que cada una de las entidades decidirá qué tasa aplicará, "pero nunca podrá ser menor a dos por ciento ni mayor a cinco por ciento".

Entre los únicos cambios que realizó el pleno al dictamen se encuentra que la recepción de llamadas telefónicas internacionales generadas en el exterior por parte de empresas extranjeras pagarán IVA.

Con la votación del dictamen de la Ley del IVA inició el proceso por parte del pleno de la Cámara de Diputados de la aprobación de la Ley de Ingresos y Miscelánea Fiscal para 2005.

En la Iniciativa presentada a esa Soberanía, se propone una reducción de la tasa del impuesto sobre la renta, aplicable a personas morales, para llevarla a una tasa del 28%. Lo anterior, busca que los inversionistas mexicanos y extranjeros puedan planear sus inversiones en territorio nacional y con esto se pueda crear un círculo virtuoso que genere mayor ahorro e inversión, y de esta manera también se generen mayores empleos y mejor remunerados; asimismo, se busca dar las bases para una mejor competitividad de las empresas nacionales. De esta forma se pretende atraer la inversión extranjera y reducir los precios de las mercancías exportadas, y además que las mercancías nacionales puedan competir en el país con las mercancías extranjeras.

Ahora bien, en la Iniciativa que se presenta se considera importante atenuar el impacto recaudatorio que ocasionará dicha medida, por lo que se propone que la desgravación sea paulatina, por lo que a partir del ejercicio fiscal de 2005, la tasa aplicable sería del 30%; para el ejercicio de 2006, sería del 29% y, para el de 2007, la tasa quedaría en 28%. Derivado de tal medida, también se propone el ajuste de los factores que se utilizan en el caso de distribución de dividendos.

Acorde con las conclusiones tomadas en la Primera Convención Nacional Hacendaria, se propone que se aplique una tarifa única para el régimen de las personas físicas,

estructurada por dos tramos, con lo cual se simplificará la determinación y aplicación del impuesto sobre la renta. Asimismo, se considera adecuada la desgravación general para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos de hasta \$76,000.00 anuales, ya que con esto se establece una carga progresiva del gravamen para los que obtienen ingresos superiores a esa cantidad, pues el excedente gravable será mayor en tanto perciba mayores ingresos.

También se propone que al implementar la citada deducción se elimine a su vez, el subsidio y el crédito al salario, ya que con esta medida se simplificará el cálculo del impuesto sobre la renta, de tal manera que podrá cualquier asalariado, profesionista o empresario, calcular su gravamen de manera simple y certera. Asimismo, se verán favorecidos aquellos patrones con poca capacidad administrativa, al no tener que requerir los servicios de un experto para efectuar el cálculo de las retenciones correspondientes a sus trabajadores, en virtud de que él mismo los podrá efectuar.

De igual forma, en la iniciativa se propone la reducción a dos tramos de la tarifa aplicable a las personas físicas, extendiendo el monto de ingresos en cada uno de sus escalones. Esto no inhibe su esfuerzo para poder incrementar sus ingresos a través de trabajo adicional, ya que la carga fiscal por el aumento de sus ingresos se mantiene prácticamente constante.

Con esta nueva estructura de la tarifa, se está simplificando el cálculo de los pagos provisionales para aquellos contribuyentes que obtienen ingresos distintos de salarios, en virtud de que el monto de los ingresos que exceda de \$76,000.00 anuales y hasta \$5'000,000.00 se gravarán con una tasa del 25%, excepto los que excedan de esta cantidad, cuyo excedente se gravará a la misma tasa de sociedades mercantiles.

Existe una estructura particular que explica que México recaude poco en comparación con otros países, para las personas físicas existen diferentes sistemas de tributación, hasta el año 2006, que son los siguientes:

➤ **Régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales:**

**Sujeto:**

(Artículos 120 y 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)

Las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales, así como las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país que realicen dichas actividades.

Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas

**Ingresos acumulables.**

(Artículo 121 y 134 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

Se consideran ingresos acumulables para efectos de este régimen, entre otros, los siguientes:

- Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instrucciones del sistema financiero.

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones quitas o remisiones.

- Por enajenación de cuentas y documentos por cobrar.
- La cantidad que se recupere de las aseguradoras.
- Los intereses cobrados, sin ajuste alguno.

**Momento de acumulación del ingreso.**

(Artículo 122 y 134 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta)

Los ingresos se consideran acumulables cuando se reciban en efectivo, en cheques, en bienes o servicios, aún cuando aquéllos correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago.

Se considera ingreso las condonaciones, quitas o remisiones, de deuda relacionada con la actividad empresarial, cuando se convengan o en la fecha en que se consuma la prescripción

**Deducciones autorizadas.**

(Artículo 123 y 134 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta)

Las deducciones autorizadas que podrán aplicar las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, entre otras son:

- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones.

- La adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados.
- Los gastos.
- Los intereses pagados derivados de su actividad, sin ajuste alguno.
- Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS.
- Las inversiones. (Método de deducción lineal o por el método de deducción inmediata).

Deducción inmediata.

**Artículo 220 (LISR).** Los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio **en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente**, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en este artículo. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de esta Ley.

La deducción inmediata no procederá cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente, ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

La deducción inmediata sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que en estas áreas se trate de empresas que sean intensivas en mano de obra, que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes y no requieran uso intensivo de agua en sus procesos productivos. El Ejecutivo Federal determinará tanto las características de las empresas y las zonas de influencia de las citadas áreas metropolitanas, exceptuándose autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

**Requisitos de las deducciones.  
(Artículo 125 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta)**

Entre otros son los siguientes:

- Que hayan pagado en efectivo, en cheque, mediante traspasos entre instituciones bancarias o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito.
- Que la deducción e inversiones proceda en términos el artículo 124 e esta Ley.
- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
- Que los diversos ingresos se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- Que tratándose e las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.

➤ **Régimen Simplificado:**

**Sujeto:  
(Título II, Capítulo VII, artículo 79 de la Ley del ISR)**

Las personas morales siguientes:

- Aquéllas que se dedican exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros. Excepto si se prestan servicios preponderantemente a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.
- Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que realicen exclusivamente dichas actividades.
- Que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.
- Quienes estén constituidas como empresas integradoras.
- Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

Las personas morales del Régimen Simplificado cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 10 millones de pesos, podrán aplicar lo dispuesto en el Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, aplicando la tasa de impuesto del 28% para el 2006.

➤ **Régimen fiscal de sueldos y salarios.**

**Sujeto:**

**(Artículo 110 de la ley de Impuesto sobre la Renta)**

Las personas físicas que perciban ingresos por sueldos y salarios y demás prestaciones derivadas de la relación laboral.

Asimilados a salarios.

No obstante la Ley del ISR considera como ingresos que se asimilan a salarios para efectos fiscales los que perciban las personas, y se señalan a continuación:

- Las remuneraciones y demás prestaciones que obtengan los funcionarios y trabajadores de la Federación, Entidades Federativas, Municipios y miembros de las fuerzas armadas; inclusive los gastos no sujetos a comprobación.
- Los rendimientos y anticipos obtenidos por miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos de los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios percibidos por administradores, comisarios y gerentes generales.
- Los honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones del prestatario.
- Los honorarios percibidos por personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, siempre que comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en términos de los asalariados.
- Los ingresos percibidos por personas físicas de personas morales o físicas con actividades empresariales por las actividades empresariales que realicen, siempre que comuniquen por escrito a la persona que efectúa el pago que optan por pagar el impuesto en estos términos.

➤ **Régimen de arrendamiento.**

**Sujeto:**

**(Artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Las personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles en los siguientes casos:

- Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles, en cualquier otra forma.
- Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

En las operaciones de fideicomiso por las que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles, se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomitente aun cuando el fideicomisario sea una persona distinta, a excepción de los fideicomisos irrevocables en los cuales el fideicomitente no tenga derecho a readquirir del fiduciario el inmueble, en cuyo caso se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomisario desde el momento en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir el inmueble.

### ➤ **Régimen de pequeños contribuyentes.**

#### **Sujeto:**

#### **(Artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Pueden optar por pagar el impuesto sobre la renta conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de **\$2,000,000.00**.

Se consideran actividades empresariales las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, autotransporte de carga o pasajeros, así como las artesanales.

¿Quiénes no pueden tributar dentro del régimen?

No pueden pagar el impuesto conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes quienes obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.

Sin embargo, quienes cumplan con los demás requisitos para tributar en el Régimen de Pequeños contribuyentes y obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de éste régimen, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tasa correspondiente conforme a la tabla aplicable.



➤ **Régimen intermedio de las actividades empresariales.**

**Sujeto:**

**(Artículos 81 antepenúltimo párrafo, 134 y 136 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubiesen excedido de \$ 4'000,000.00.

Los contribuyentes del Régimen Simplificado podrán aplicar las disposiciones de este régimen siempre que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$10'000,000.00, aplicando a su utilidad gravable la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la tarifa del artículo 177 de la misma, según se trate de persona moral o física, respectivamente.

Los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por lo dispuesto en este régimen, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite antes mencionado.

➤ **Régimen de actividades profesionales.**

**Sujeto:**

**(Artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

En el régimen fiscal denominado Servicios Profesionales regulado en el Título IV, Capítulo II, Sección I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran obligadas a tributar las personas físicas que obtienen ingresos por la realización de actividades profesionales, artísticas, deportivas, culturales, entre otras, de manera independiente, es decir, que no trabajan bajo la dependencia de un patrón

Lo anterior puede agravarse todavía más si se considera la exención de ciertos ingresos, como las acciones de bolsa o CETES, por ejemplo, a los que solamente tienen acceso las clases de mayores ingresos.

Para los ingresos salariales, el gobierno ofrece dos ayudas. Por un lado, un subsidio al impuesto a través del cual Hacienda compensa a los trabajadores que, con un nivel de salario igual, reciben menos prestaciones en sus empresas. El objetivo es que los trabajadores de ingresos bajos se compensen a través del sueldo neto por lo que dejan de recibir por prestaciones. El subsidio se otorga de acuerdo con el nivel de ingresos del trabajador.

Respecto a la Administración y legislación de recaudación se puede decir que:

- El esquema legal es poco consistente y proporciona oportunidades para la evasión y la elusión fiscal.

- Tiene una administración muy compleja, que implica muchos controles y obligaciones, lo cual hace costoso y complicado cumplir.
- Presenta un sin número de privilegios y exenciones, lo cual le resta eficacia.
- El sistema en su conjunto muestra algunos problemas de equidad y proporcionalidad, así como de ser poco flexible al momento de responder a cambios económicos, políticos y sociales.
- Por último, no permite una vinculación clara y transparente entre el contribuyente y el gobierno, que permita al contribuyente saber el destino del pago de sus impuestos.

➤ **De los ingresos por enajenación de bienes**

**Sujeto:**

**(Artículo 146 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.

➤ **De los ingresos por adquisición de bienes**

**Sujeto:**

**(Artículo 155 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

**I.** La donación.

**II.** Los tesoros.

**III.** La adquisición por prescripción.

IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, de esta Ley.

V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta Ley.

#### ➤ **De los ingresos por intereses**

##### **Sujeto:**

##### **(Artículo 158 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los establecidos en el artículo 9o. de esta Ley y los demás que conforme a la misma tengan el tratamiento de interés.

**Artículo 9o.** Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

#### ➤ **De los ingresos por la obtención de premios**

##### **Sujeto:**

##### **(Artículo 162 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente se considerará como ingreso de los comprendidos en este Capítulo.

No se considerará como premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en las loterías.

➤ **De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales**

**Sujeto:**

**(Artículo 162 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.3889.

*Párrafo reformado DOF 01-12-2004*

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

➤ **De los demás ingresos que obtengan las personas físicas**

**Sujeto:**

**(Artículo 166 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**

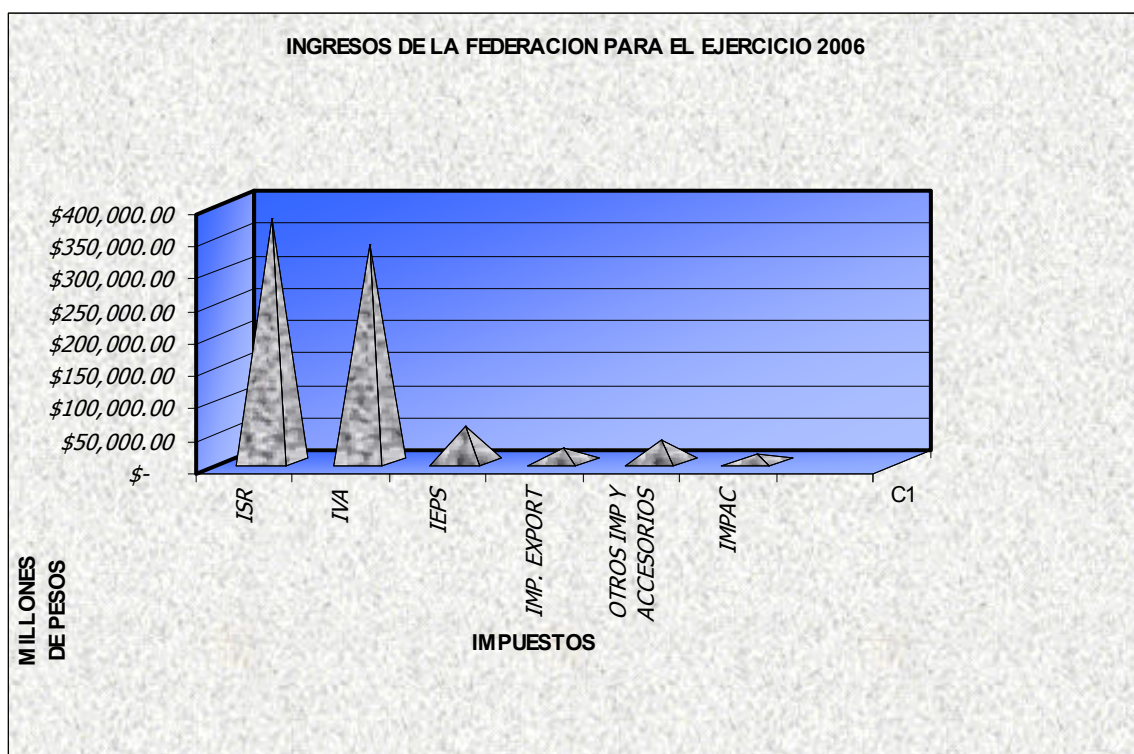
Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 168, fracción IV y 213 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

Cabe mencionar que México, a comparación con otras economías, tiene una carga fiscal baja, pero el punto no es que se paguen pocos impuestos. El problema aquí es que una proporción de la población importante no paga impuestos, o paga cantidades simbólicas.

### 1.3 ESTRUCTURA IMPOSITIVA Y EL DERECHO IMPOSITIVO EN MÉXICO.

La estructura de tasas impositivas en México muestra el monto recaudado por cada tipo de impuestos.

Para el año 2005, tres impuestos absorbían al rededor del 92% de la recaudación tributaria total: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre la producción y servicios.



**Artículo 1o.** En el ejercicio fiscal de 2006, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
<b>A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL</b>	<b>1,339,787.1</b>
<b>I. Impuestos:</b>	<b>836,812.4</b>

1.	Impuesto sobre la renta.	374,923.5
2.	Impuesto al activo.	13,412.5
3.	Impuesto al valor agregado.	335,746.8
4.	Impuesto especial sobre producción y servicios:	56,158.9
	A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	18,569.7
	B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	20,163.4
	a) Bebidas alcohólicas.	5,651.2
	b) Cervezas y bebidas refrescantes.	14,512.2
	C. Tabacos labrados.	16,365.0
	D. Aguas, refrescos y sus concentrados.	1,060.8
5.	Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	15,378.2
6.	Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,298.7
7.	Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8.	Impuesto a los rendimientos petroleros.	4,838.5
9.	Impuestos al comercio exterior:	21,701.7
	A. A la importación.	21,701.7
	B. A la exportación.	0.0
10.	Accesorios.	9,353.6
<b>II.</b>	<b>Contribuciones de mejoras:</b>	<b>16.0</b>
	Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	16.0
<b>III.</b>	<b>Derechos:</b>	<b>429,943.7</b>
1.	Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	3,870.3
	A. Secretaría de Gobernación.	952.9
	B. Secretaría de Relaciones Exteriores.	1,393.9
	C. Secretaría de la Defensa Nacional.	0.0
	D. Secretaría de Marina.	0.0
	E. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	88.6
	F. Secretaría de la Función Pública.	0.0
	G. Secretaría de Energía.	16.0
	H. Secretaría de Economía.	145.0

I.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	18.8
J.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	829.8
K.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	35.5
L.	Secretaría de Educación Pública.	322.1
M.	Secretaría de Salud.	2.2
N.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.7
Ñ.	Secretaría de la Reforma Agraria.	51.5
O.	Secretaría de Turismo.	0.9
P.	Secretaría de Seguridad Pública.	12.4
2.	Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:	8,381.0
A.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.6
B.	Secretaría de la Función Pública.	0.0
C.	Secretaría de Economía.	441.5
D.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,677.9
E.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	5,210.0
F.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	51.0
G.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.0
3.	Derecho a los hidrocarburos.	417,692.4
A.	Derecho ordinario sobre hidrocarburos.	377,605.6
B.	Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.	39,823.0
C.	Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.	0.0
D.	Derecho para el Fondo de investigación científica y tecnológica en materia de energía.	248.9
E.	Derecho para la fiscalización petrolera.	14.9
F.	Derecho adicional.	0.0
<b>IV.</b>	<b>Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.</b>	<b>50,981.7</b>
<b>V.</b>	<b>Productos:</b>	<b>6,278.1</b>
1.	Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	71.6

2.	Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:	6,206.5
	A. Explotación de tierras y aguas.	0.0
	B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	1.3
	C. Enajenación de bienes:	1,412.1
	a) Muebles.	1,246.1
	b) Inmuebles.	166.0
	D. Intereses de valores, créditos y bonos.	2,855.2
	E. Utilidades:	1,937.9
	a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
	b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	458.1
	c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.	1,274.3
	d) Otras.	205.5
	F. Otros.	0.0
<b>VI.</b>	<b>Aprovechamientos:</b>	<b>15,755.2</b>
1.	Multas.	1,068.0
2.	Indemnizaciones.	679.8
3.	Reintegros:	254.3
	A. Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.	12.8
	B. Servicio de Vigilancia Forestal.	0.5
	C. Otros.	241.0
4.	Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	154.2
5.	Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
6.	Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
7.	Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8.	Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0



<b>9.</b> Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.1
<b>10.</b> 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
<b>11.</b> Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	342.9
<b>12.</b> Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	256.6
<b>13.</b> Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0
<b>14.</b> Aportaciones de contratistas de obras públicas.	16.5
<b>15.</b> Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	1.3
<b>A.</b> Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.0
<b>B.</b> De las reservas nacionales forestales.	0.1
<b>C.</b> Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	1.2
<b>D.</b> Otros conceptos.	0.0
<b>16.</b> Cuotas Compensatorias.	383.5
<b>17.</b> Hospitales Militares.	0.0
<b>18.</b> Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.1
<b>19.</b> Recuperaciones de capital:	236.6
<b>A.</b> Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.	1.3
<b>B.</b> Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	235.3
<b>C.</b> Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
<b>D.</b> Desincorporaciones.	0.0
<b>E.</b> Otros.	0.0

20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	107.4
21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.	0.0
22. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	1,122.9
23. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
24. Otros:	11,131.0
A. Remanente de operación del Banco de México.	0.0
B. Utilidades por Recompra de Deuda.	0.0
C. Rendimiento mínimo garantizado.	3,158.7
D. Otros.	7,972.3
<b>B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS</b>	<b>613,712.9</b>
<b>VII. Ingresos de organismos y empresas:</b>	<b>483,381.9</b>
1. Ingresos propios de organismos y empresas:	483,381.9
A. Petróleos Mexicanos.	260,364.0
B. Comisión Federal de Electricidad.	176,820.5
C. Luz y Fuerza del Centro.	537.5
D. Instituto Mexicano del Seguro Social.	10,845.0
E. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	34,814.9
2. Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0
<b>VIII. Aportaciones de seguridad social:</b>	<b>130,331.0</b>
1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	130,331.0
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.	0.0
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0

5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
<b>C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS</b>	<b>20,000.0</b>
<b>IX. Ingresos derivados de financiamientos:</b>	<b>20,000.0</b>
1. Endeudamiento neto del Gobierno Federal:	201,779.2
A. Interno.	201,779.2
B. Externo.	0.0
2. Otros financiamientos:	20,000.0
A. Diferimiento de pagos.	20,000.0
B. Otros.	0.0
3. Superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo (se resta).	201,779.2
<b>TOTAL</b>	<b>1,973,500.0</b>

Es importante destacar que la recaudación que realiza el gobierno no es estable a través del tiempo en cada uno de sus componentes.

Como se puede observar en la gráfica, la sensibilidad del monto recaudado por el ISR y el IEPS es muy alta la variación en el nivel de ingreso nacional. Así, en años de expansión económica, estos dos impuestos aumentan significativamente su recaudación. Por su parte, el IVA parece ser una fuente más estable de ingresos para el sector público en ese período. Esto se debe, sin embargo, a que en el año de la crisis, dicha tasa subió del 10 al 15 por ciento.

La estructura impositiva de países desarrollados descansa en buena medida sobre impuestos al ingreso, mientras para países en desarrollo los impuestos al consumo fueron más importantes en términos relativos. Debe aclararse que esto no significa que los impuestos al consumo no sean importantes para los países desarrollados, por el contrario, son muy importantes como fuentes de recursos, por encima del impuesto sobre la renta. Pero actualmente, su participación en el total de los impuestos es menor con respecto a los impuestos sobre ingreso.

Asimismo dentro de la estructura impositiva en México existe el aspecto legal que es la base del sistema impositivo en México, este aspecto legal y de gran importancia se analiza de la manera siguiente.

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

Las Leyes secundarias que rigen las disposiciones establecidas en materia tributaria son derivadas del artículo 31, fracción IV Constitucional, y que el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación del contribuyente de aportar una parte de su riqueza de manera proporcional y equitativa, en tanto que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación se dispone que las contribuciones establecidas en ley son los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad, aprovechamientos, productos, recargos, sanciones y gastos de ejecución.

Pero como hay leyes que regulan y marcan las obligaciones de cualquier persona y en aspecto tributario a cualquier contribuyente, también hay leyes que protegen sus garantías individuales, que se pueden clasificar, de libertad, de orden jurídico, de legalidad, de seguridad jurídica y de procedimiento.

Las garantías individuales son también llamadas garantías constitucionales, derechos del hombre frente a los actos del Estado. Pero en materia penal fiscal, podemos definir las garantías básicas de los inculpados u obligados en los artículos siguientes:

Artículo 5° Constitucional. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Una importante distinción que hace el Derecho penal tributario es que las personas morales son responsables directas de ilícitos de carácter tributario a través de sus representantes legales.

Artículo 14 Constitucional. A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

Artículo 5° CFF. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y las sanciones son de aplicación estricta.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Artículo 6° CFF. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran

Artículo 16 Constitucional. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones si no en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que han cumplido los reglamentos sanitarios y de política.

Artículo 17 Constitucional. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que están expeditos para impartirla en los plazos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, los costos judiciales.

Las leyes federales y locales establecen los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Artículo 18 Constitucional. Sólo por delitos que merezca pena corporal habrá lugar a prisión preventiva. El sitio de ésta será distinto del que se destinare para la extinción de las penas y estarán completamente separados.

Los delitos fiscales merecen esta prisión preventiva, pero ya se otorgaron a los procesados el derecho a la libertad bajo caución, excepto en los delitos graves como sería: el contrabando y el lavado de dinero; y en la actualidad estas reformas se siguen aplicando.

Artículo 19 Constitucional. Todo proceso se seguirá forzosamente por los delitos señalados en el auto de formal prisión o de sujeción a proceso. Si en esta secuela de un proceso apareciere que se ha cometido un delito distinto del que se persigue, deberá ser objeto de averiguación separada, sin perjuicio de que después pueda decretarse la acumulación, si fuere conducente.

Cabe mencionar que no se nombran otros artículos que son de gran importancia, pero se nombrarán en capítulos posteriores.

## **1.4 EL ENTERO DE IMPUESTOS EN MÉXICO.**

De acuerdo al estudio de la recaudación obtenida por el Gobierno, por medio de los impuestos, podemos mostrar el comportamiento de varios de ellos.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), podemos decir que es una estructura progresiva, donde paga más quien más tiene. Sin embargo, si se considera que proporción de ingreso representa ese pago de IVA, observamos que hay regresividad; así el 10% más rico de la población paga alrededor del 6.5% de su ingreso en IVA, mientras que el 10% más pobre pago aproximadamente el 11.4% de su ingreso. Si se incluyen los productos exentos y con tasa cero de IVA, el sistema se vuelve más neutral, es decir, el más rico paga aproximadamente el 5.6% en IVA del total de su consumo con respecto al ingreso total que el más pobre que es del 5.3%.

Por lo anterior, podemos afirmar en forma preliminar que algunas exenciones de IVA benefician de manera importante a la población de menores ingresos. Sin embargo, esta afirmación tiene que ser tomada con cautela, debido a que existen muchos productos de tasa cero o exentos de IVA que en realidad debieran pagar el impuesto, tales productos podrían ser los alimentos procesados que no están en la canasta básica, medicamentos y otros productos. Por otra parte, se puede deducir que disminuir el IVA beneficiaría en mayor medida a los sectores más ricos de la población.

La evasión fiscal es una práctica común en la mayoría de los países. Para disminuirla influyen una serie de factores.

- Una aplicación estricta y creíble de la ley, lo que implica capacidades de recolección y fiscalización apropiadas;
- Un conjunto de castigos para aquellos que evadan impuestos. El castigo debe ser lo suficientemente alto para que se reduzca, en términos relativos, el costo de cumplir;
- Un sistema tributario parejo y menos complicado. La complejidad crea huecos en la ley que hacen que la detección de irregularidades sea muy difícil. Asimismo, crea muchas posibilidades para la elusión fiscal. La elusión fiscal, a diferencia de la evasión, es toda acción que usa los vacíos de la ley para disminuir el pago de impuestos, que la convierte en legal.

En cuanto al Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.), las estimaciones son nuevamente muy difíciles por la complejidad de la aplicación de este impuesto, pero se calcula que debe ser muy parecida a la del IVA. Una primera aproximación nos sugeriría que nuestro país debiera recaudar por concepto de ISR, la misma proporción del PIB que la de un país eficiente en la recaudación y con tasas de ISR similares a las nuestras, ajustado por los tratamientos especiales. En este caso, los Estados Unidos es un país con las características mencionadas, mismo que recauda poco más de 11% con respecto al PIB

por concepto de impuesto al ingreso. México, recauda tan solo el 4.8% del PIB en ISR. Ello sugiere que si bien hay que ajustar por tratamientos especiales y subsidios como el crédito al salario.

Por todo lo anterior podemos decir que, si sumamos lo que se evade por IVA y por ISR, obtenemos una cantidad equivalente al 5% del PIB, lo cual equivale a casi toda la renta petrolera. Esa significativa cantidad implicaría que la totalidad del gasto social en México, podría ser financiado con lo recaudado con estos dos impuestos. En la actualidad, la recaudación de IVA e ISR cubre tan sólo el 80 % y no sobra para invertir en infraestructura, por lo que con una nueva reforma fiscal propuesta por el ejecutivo, basada en estímulos fiscales atractivos, podría disminuirse la evasión fiscal.

A partir del 1 de enero del año 2002, las disposiciones fiscales establecen un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios a quienes en territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades con el público en general:

1. La enajenación de los siguientes bienes:

- a) Caviar, salmón ahumado y angulas;
- b) Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor, rines de magnesio y techos móviles para vehículos así como aeronaves, excepto aviones fumigadores.
- c) Perfumes; armas de fuego; artículos para acampar; automóviles con capacidad hasta de 15 pasajeros con precio superior a \$250,000.00; accesorios deportivos para automóviles; prendas de vestir de seda y piel, excepto zapatos; relojes con valor superior a \$5,000.00; televisores con pantalla de más de 25 pulgadas; monitores o televisores de pantalla plana; equipos de sonido con precio superior a \$5,000.00; equipo de cómputo con precio superior a \$25,000.00 y equipos auxiliares; agendas electrónicas; videocámaras; reproductor de videos en formato de disco compacto; equipos reproductores de audio y vídeo con precio superior a \$5,000.00.
- d) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales cuyo precio sea superior a \$10,000.00 y lingotes, medallas conmemorativas y monedas mexicanas o extranjeras que no sean de curso legal en México o en su país de origen, cuyo contenido mínimo de oro sea del 80% siempre que su enajenación se realice con el público en general.

2. La prestación de los siguientes servicios:

- a) Los de instalación de techos móviles para vehículos;
- b) Los que permitan la práctica del golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades náuticas, incluyendo las cuotas de membresía y las demás contraprestaciones que se tengan que erogar por la práctica de esas actividades y el mantenimiento de las instalaciones, los animales y el equipo necesarios;

- c) Las cuotas de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares, de acceso restringido;
- d) Los de bares, cantinas, cabarés, discotecas, así como de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de mesa, ya sea en el mismo local o en un anexo que tenga conexión directa del lugar de consumo de bebidas alcohólicas al de alimentos aun cuando ambos pertenezcan a contribuyentes diferentes. Tratándose de establecimientos en donde se proporcionen servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, se considerará que el valor de estos últimos corresponde al 40% de la contraprestación cobrada, sobre la que se aplicará la tasa del 5%.

3. El uso o goce temporal de:

- a) Aeronaves, excepto aviones fumigadores.
- b) Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor.
- c) Los bienes a que se refiere el punto 3 del inciso a) señalado con anterioridad, en su caso.

Cálculo del Impuesto

El impuesto se calcula aplicando una tasa del 5% al valor de la operación de que se trate, sin considerar incluido el IVA que se cause por la realización de los actos o actividades mencionadas.

Ejemplo:

Bien (suntuario) enajenado	Precio (sin IVA)	IVA	Impuesto sobre la Enajenación de Bienes Suntuarios	Total
Perfume	\$300.00	300.00 por 15%= \$45.00	\$ 300.00 ( Sin incluir IVA )	\$ 15.00

Entero del Impuesto

El impuesto que, en su caso, resulte por la realización de las actividades o actos mencionados deberá enterarse mediante la presentación de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, en los mismos periodos y en las mismas fechas que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Este impuesto fue derogado para el año 2004, debido a la inconstitucionalidad del mismo, por lo que sólo se menciona como dato informativo.



El pasado día 28 de octubre del 2003, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declaró inconstitucional el ISCAS para el año 2003; debemos recordar que para este año se reformó dicho tributo que a su vez también fue declarado inconstitucional para el año 2002, al incrementarse la tasa del 3% al 4%. Cabe mencionar que dicha declaración del máximo tribunal del país, ya se esperaba en virtud de contener los mismos vicios de ilegalidad que el del año 2002, en virtud de seguirse violando la garantía de proporcionalidad, consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Dentro de las modificaciones a las reformas al Código Fiscal de la Federación, que serán discutidas en el Congreso de la Unión a partir del 01 de Febrero del 2006, contempla modificaciones a mas de 70 artículos, pero con motivo de tener una mayor recaudación y evitar la defraudación fiscal se analizaran varios temas conflictivos que entre los mas sobresalientes destacan los siguientes:

- Depósitos: Cualquier deposito bancario en efectivo y adquisición de bienes muebles e inmuebles superior a \$ 50,000.00 pesos será presumible del pago de impuestos, a menos que el contribuyente demuestre su origen exento.
- Domicilio fiscal: Se pretende ampliar el concepto para que la autoridad pueda practicar diligencias hasta en la casa-habitación del contribuyente.
- Declaraciones informativas: Las empresas tendrán que hacer declaraciones mensuales con carácter informativo, por concepto del IVA e ISR que retengan a sus clientes y proveedores.
- Auditorias: Se amplia de seis a doce meses el plazo de las visitas domiciliarias que puede realizar el SAT.
- Independencia de contadores: Se busca prohibir que un contador pueda auditar y otorgar asesoría fiscal al mismo cliente, como una medida para combatir la planeación fiscal.
- Nuevos delitos: Se sancionara a los asesores fiscales que no informen a los contribuyentes sobre criterios no obligatorios del SAT diferentes a los de la asesoría otorgada.

***CAPÍTULO 2: DELITOS FISCALES EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO.***

- 2.1 LOS DELITOS ESPECÍFICOS TRIBUTARIOS.**
- 2.2 LOS DIVERSOS DELITOS DE MATERIA FISCAL.**
- 2.3 EL DELITO DE CONTRABANDO.**

## **2.1 LOS DELITOS ESPECÍFICOS TRIBUTARIOS.**

Una derivación del Derecho Penal Común sería el Derecho Penal Administrativo, el cual es definido como: El conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un deber concreto de los particulares con la administración de una pena determinada.

Dentro del estudio de la administración pública se encuentra como una derivación el Derecho Tributario y una rama de este es el Derecho Penal Tributario, que es el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para el fisco.

Al igual que dentro del Derecho Penal común, el Derecho Penal Tributario debe seguir una lógica jurídica para determinar el quebramiento de la norma vigente, en primer lugar para que se dé la existencia de esa conducta típica y punible debemos establecer que existe una infracción a la norma tributaria, después ver si existe o puede existir la calificación del hecho delictivo.

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

Sin embargo, debe considerarse que en el caso de haberse cometido un delito de naturaleza penal fiscal, tendríamos que estar frente a las siguientes reglas de aplicación general.

Artículo 6° del Código Penal Federal. Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicaran estos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente código.

Cuando en una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

Artículo 9° del Código Penal Federal. Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiera o acepte la realización del hecho descrito por la ley.

Obra culposamente, el que produce el resultado típico, que no previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía o podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Ahora bien, el fraude es un delito doloso, que se persigue por querrela o denuncia por la parte ofendida en términos del artículo 92 del Código Fiscal, ya que el núcleo del tipo es

la obtención ilícita de una prestación mediante el engaño o aprovechamiento del error y el bien jurídico protegido es el patrimonio afectado.

Por ende, la defraudación fiscal es un delito especial, y debe regirse por las reglas del Código Fiscal de la Federación en lo referente a que dicho delito debe de ser de naturaleza dolosa y no culposa por su adecuación

En el dolo debe existir el fin de lucro; es decir. La omisión de ingresos del total percibido en el ejercicio fiscal, cuestión definida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para configurar la conducta dolosa en el tipo especial.

Los elementos anteriores son básicamente los que deben presentarse para la procedencia de la acción penal, además de la figura de lucro o el dejar de hacer que es la conducta típica en el Derecho Penal Tributario.

En este tipo de procesos, por desgracia, en ocasiones a pesar de existir una desviación económica en perjuicio del fisco Federal, se castiga no a la persona que se beneficio con ese lucro indebido en perjuicio del erario, sino de la persona que por razón de trabajo estaba obligada a firmar declaraciones como es el caso de contadores públicos de la empresa o, en otras, se castiga a un tercero relacionado con la empresa o persona física beneficiada como es el caso de contadores públicos que dictaminan estados financieros.

En México la doctrina y la legislación fiscal no ha establecido con claridad la diferencia entre una infracción de carácter administrativo y la conducta considerada delictiva y sancionada como tal.

Las leyes administrativas constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público, otorgando derechos y obligaciones a los gobernados, limitando así la actuación de los individuos, de lo contrario el Estado interviene para hacer respetar el Derecho violado, a través de la protestad sancionadora de la administración pública.

En está explicación se aprecian las primeras diferencias entre los conceptos mencionados, en la parte en que se otorga al Estado la facultad de intervenir con su protestad sancionadora de la administración pública. El Código Fiscal de la Federación distingue entre una infracción administrativa y un delito tributario dentro de los ordenamientos correspondientes pero no define las características que permitan diferenciar la conducta que da lugar a la infracción y la existencia de un delito tributario.

Algunas diferencias que pueden servir de base para aclarar esta cuestión son las siguientes:

- La infracción es sancionada generalmente por una autoridad administrativa subordinada mientras que el delito lo sanciona el Poder Judicial a través de sus tribunales en forma independiente.

- El acto u omisión que da lugar a la infracción viola disposiciones de carácter administrativo, por ejemplo leyes, reglamentos, circulares. El delito vulnera normas del Derecho Penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio.
- La infracción puede ser atribuida a personas físicas y a personas morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos.
- Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista, por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir.
- La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas, mientras que el delito priva de la libertad.

Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Título IV, Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que en el artículo 94 de ese ordenamiento se establece la supletoriedad del Código Penal Federal en todo lo no previsto en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del derecho penal si tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas dado que no existe una diferencia sustancial sino en los delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente y, las contravenciones o infracciones administrativas son sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto como otras consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambos elementos subjetivos de la culpabilidad independientemente del elemento objetivo constituido por transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferencia entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica.

Para que exista responsabilidad civil o penal, debe haber violación de una norma de Derecho tributario. La violación siempre tiene un carácter de derecho público, por que la norma violada es de derecho público y transgresión afecta el orden jurídico tributario. En efecto, la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma, por dolo o culpa, es personal y se rige por las normas de derecho público, existiendo, aunque no se haya producido, un daño concreto, caracteres, todos estos que son propios de la responsabilidad penal.

El delito ha sido definido de manera breve como el acto u omisión que sancionan las leyes penales, Art. 7° del Código Penal Federal.

En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omite impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerara que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía él deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.

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 y pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Ahora bien en materia tributaria, la calificación de los delitos nacerá de un acto administrativo.

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

En este tipo de delitos no existirá flagrancia, por lo que en caso de que ocurra la comisión delictiva deberá presentarse una querrela ante el agente del Ministerio Público Federal, el que deberá iniciar la averiguación previa correspondiente y consignara ante el juez de Distrito para que emita una orden de aprehensión con él fin de que le sea presentado el presunto responsable de la comisión del delito.

Pero en materia tributaria puede existir la flagrancia en caso de contrabando, es decir, se da la flagrancia cuando el autor del delito es sorprendido en el acto de cometerlo.

Así pues en materia tributaria los delitos de este carácter deben ser objeto de una investigación previa con excepción del contrabando, y dicha investigación la realiza la autoridad administrativa como parte de un proceso administrativo que se convierte en proceso penal, ahí que el artículo 42, fracción VIII, del CFF le otorga valor probatorio a las actas administrativas similar al de las actas de policía judicial, lo que convierte a la autoridad administrativa en una autoridad investigadora de delitos en la práctica.

En los delitos tributarios es de gran importancia diferenciar entre lo que es la elusión tributaria y la evasión fiscal; la elusión se presenta en el momento en que se declara una cosa distinta a lo que se quiere, en forma consciente y con el acuerdo de la norma a quien esta dirigida esa declaración.

La doctrina tributaria distingue claramente la elusión tributaria o fraude a la ley fiscal, cuando el contribuyente permaneciendo dentro del marco de Derecho, aprovecha las ventajas de la norma tributaria para gravar en la forma que le sea menos onerosa posible, conformando una conducta licita.

La elusión tributaria tiene factores comunes, y el más importante es que debe ser una conducta licita que evite se produzca el hecho generador de delito. Esta conducta debe encontrarse apoyada en las leyes vigentes, las que pueden ser de distinta naturaleza,

usándose como ley de cobertura; es decir, si el contribuyente encuentra alguna laguna o deficiencia en la tributaria, y usa esta circunstancia para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entonces se producirá la elusión tributaria, o el llamado fraude a la ley.

La evasión fiscal es el enfrentamiento del sujeto pasivo a los impuestos normativos que se estipulan en la ley y que al mismo tiempo se encuentran tipificados en las normas penales. La elusión fiscal se puede definir como aquella búsqueda de la mejor alternativa dentro de la ley, puede ser utilizada por el contribuyente, con la intención de minimizar la carga tributaria.

Una vez que se determina el delito fiscal, se inicia el proceso penal tributario, que será analizado en el capítulo siguiente, pero como antecedente a este se mencionaran algunos conceptos básicos, que son los siguientes.

1. En lo que respecta al delito que se impute al acusado, la legislación penal federal define los delitos en el artículo 7° del Código Penal Federal como los actos u omisiones que sancionan las leyes penales.

Las acciones y omisiones típicas y antijurídicas deben, finalmente, para construir delito, ser culpables, es decir, que deben poder reprocharse personalmente a quien la ha efectuado. Para que esté reproche tenga lugar, debe el sujeto a quien se dirige ser imputable, haberse hallado en la posibilidad de comprender el carácter ilícito de su acto y haber obrado en circunstancias que hayan hecho exigible una conducta conforme a derecho.

2. En lo que se refiere a los elementos que construyen el delito, recientemente se incorporaron estos en el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, además, la doctrina los ha señalado de la siguiente manera:

- Aspectos positivos y negativos del delito.

- Conducta o hecho.

- Tipificada.

- Antijurídica.

- Consentimiento.

- Legítima defensa.

- Estado de necesidad.

- Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho.

- Obediencia debida.

- Impedimento legitimo.

- Imputabilidad.

➤ Culpabilidad.

- No exigibilidad de otra conducta.
- Miedo grave y temor fundado.
- Caso fortuito.
- Error.

➤ Condiciones objetivas de punibilidad.

➤ Punibilidad.

➤ Exceso.

3. En lo que se refiere al lugar, tiempo y circunstancias del delito, el primer requisito es el establecimiento en donde se ubique la fuente de riqueza generadora del tributo. Éste es sumamente importante en la integración de la averiguación para que se dicte auto de formal prisión apegado a derecho. La ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 2º ha determinado:

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Por último el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de los contribuyentes de conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen las leyes fiscales y exhibirla a las autoridades fiscales cuando éstos lo soliciten.

Entre los requisitos de fondo del auto de formal prisión deben existir los elementos que hagan suponer el ánimo del juzgador que se encuentran acreditados la probable responsabilidad del indicado y sus elementos del tipo penal del delito.

Así, los elementos del tipo penal del derecho tributario varían al fin que llevan consigo ese fin, el de disminuir u omitir el acervo impositivo en perjuicio del fisco federal, correspondiendo a éste iniciar la comprobación administrativa para encontrar el daño causado. Los elementos serán los que debe obligatoriamente acreditar la autoridad hacendaría para demostrar en el ánimo del juzgador si existen elementos más que suficientes para iniciar el debido proceso penal en contra del contribuyente moroso.

Para comprobar la existencia del delito deben darse los comprobantes necesarios que configuran la relación tributaria, es decir, encontrarse los elementos del tributo, como son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, residencia fiscal, acusación impositiva, declaración incorrecta o la falta de ésta. Por otra parte, la hacendaría está



obligada a respetar las disposiciones constitucionales en lo que se refiere a la verificación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, para definir la presunta responsabilidad del inculpado, expresaba: La presunta responsabilidad del inculpado se tendrá por comprobada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en la conducta o hechos constitutivos del delito demostrado.

La nueva redacción del artículo señala en la actualidad:

Artículo 168. El ministerio público acreditará los elementos del tipo penal del que se trate y la probable responsabilidad del inculpado, como base del ejercicio de la acción; y la autoridad judicial, a su vez, examinará si ambos requisitos están acreditados en autos.

Dichos elementos son los siguientes:

- I. La existencia de la correspondiente acción u omisión y de la lesión o, en su caso, el peligro al que ha sido expuesto el bien jurídico protegido.
- II. La forma de intervención de los sujetos activos, y
- III. La realización dolosa o culposa de la acción u omisión.

Asimismo, se acreditarán si el tipo lo requiere:

- a) Las cualidades del sujeto activo y del pasivo;
- b) El resultado y la atribuibilidad a la acción u omisión;
- c) El objeto material;
- d) Los medios utilizados;
- e) Las circunstancias del lugar, tiempo, modo y ocasión;
- f) Los elementos normativos;
- g) Los elementos subjetivos específicos;
- h) Las demás circunstancias que la ley prevea.

Para resolver sobre la probable responsabilidad del inculpado, la autoridad deberá constar si no existe acreditada a favor de aquél, alguna causa de licitud y que obren datos suficientes para acreditar su probable culpabilidad.

Los elementos del tipo penal del que se trate y de la probable responsabilidad se acreditará por cualquier medio probatorio que señale la ley.

La responsabilidad penal nace exclusivamente para quien ha cometido un delito, entendiendo por tal a quien ha caído en algunas formas de intervención punible previstas por la ley, la responsabilidad penal, a diferencia de otras formas de responsabilidad jurídica, no trasciende a otras personas.

Dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la responsabilidad por infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva, simple por que se piensa que para el fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto, ya que para él, sólo hay contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas que la ley impone con el objeto principal de asegurar el ingreso de las sumas debidas por el contribuyente.

Una reflexión en torno a la responsabilidad tributaria nos lleva al análisis de la fracción III, del párrafo 3° del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

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

Luego entonces podemos encontrar que para el Derecho tributario penal es responsabilidad presuntivamente no sólo el sujeto pasivo obligatorio directamente del pago del tributo, sino que la figura delictiva abarcará a quienes resulten responsables en la comisión de un ilícito tributario, ya que el sujeto activo de la relación tributaria, el Estado tiene la potestad de exigir el cumplimiento de la obligación incumplida al deudor principal y a sus responsables solidarios.

La responsabilidad penal a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, señala en el artículo 95 que los responsables de los delitos tributarios pueden ser quienes:

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

VII. Auxilien a otro después para su ejecución, cumplimiento de una promesa anterior.

En el Código Penal Federal se establecen las penas relativas para los corresponsables en la comisión de ilícitos, el artículo 64 bis establece que éstas serán de hasta las tres cuartas partes de las correspondientes al delito que se trate y de acuerdo con la modalidad respectiva en su caso. La modalidad modifica el delito partiendo del tipo básico de la infracción y por ende, trae como consecuencia el incremento o disminución de la pena.

El artículo 96 del Código Fiscal de la Federación se refiere específicamente al encubrimiento, figura que no participa del ilícito sino después del cometido éste puede optar por realizar dos conductas: que es el denunciar el hecho o encubrirlo.

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

- I. Con ánimo de lucro adquiriera, 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 legítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.
- II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

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

## **2.2 LOS DIVERSOS DELITOS DE MATERIA FISCAL.**

### **La defraudación fiscal.**

La figura del delito de defraudación fiscal aparece en nuestro Derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante, con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no existir calidades especiales en el sujeto pasivo el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico. El 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de la administración pública, el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

Las conductas típicas del delito de defraudación impositiva eran las siguientes:

- Simular un acto jurídico que importara omisión total o parcial del pago de impuestos.
- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.
- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir el impuesto.
- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.
- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.
- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de las rentas o ingresos gravados.

Engaño como el elemento del fraude. Tratándose de fraude a que se refiere el art. 386 del Código Penal Federal.

Concepto de engaño y error como elementos constitutivos. El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega del objeto y del daño patrimonial concurre en ella, así como la obtención de un logro o beneficio indebido), con independencia de los medios omisivos

La objeción se supera mediante la consideración de que, si bien el dolo se presume en los términos del artículo 9 del Código Penal.

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

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Esta presunción, en tesis general, admite prueba en contrario y, por lo mismo, en los casos mencionados, procede la prueba en contrario y, por lo mismo, en los casos mencionados, procede la prueba de la ausencia del daño.

Según lo mandado por los artículos 29 y siguientes del Código Penal, todo delincuente esta obligado a reparar el daño que causó con su delito; así los responsables de defraudación impositiva estarían obligados a la correspondiente reparación del daño.

Se establece la presunción aludida, a la cual obligara a las personas físicas que sean órganos de representación de personas morales hacer especialmente cuidadosas en todo aquello que se relacione con las obligaciones impositivas de sus representantes y, en su caso, a denunciar a los verdaderos responsables de la defraudación.

Se estima prudente, por razones de política criminal y por motivos de índole impositiva, una causa de perdón legal consistente en que, si quien cometió defraudación impositiva cumple sus obligaciones tributarias antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de aquélla, quedará por este solo hecho exonerado de responsabilidad penal.

El artículo 108 del CFF establece como conducta delictiva para la comisión de este delito, la siguiente:

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

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

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

1. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 989,940.00
2. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado sea \$ 989,940.00 pero no de \$ 1,484,911.00
3. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor a \$ 1,484,911.00

Cuando no se pueda determinar la cantidad que se defraudo, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

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 reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c). Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d). No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e). Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

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

La acción típica es aquella que se acomoda a la descripción objetiva, en este caso sería dos tipos de conductas como se daría la configuración del ilícito, de la defraudación fiscal, mediante el uso de engaños o mediante el aprovechamiento de errores; estas conductas tienen que encontrarse reglamentadas a la consecución de un fin.

El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole, con independencia de los medios omisivos, engaño o aprovechamiento del error, entendiéndose por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de un beneficio indebido.

El dolo es un elemento de la omisión y del delito, por la que la conducta descrita en la querrela penal, o en la sentencia en ocasiones se describe como la omisión del registro y de declaración, conducta que configura un engaño y que se traduce en una omisión tributaria establecida por el ordenamiento jurídico.

Las determinaciones que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público parten en ocasiones de errores numéricos o de elementos que no son tomados en cuenta por el contribuyente. Así por ejemplo, un determinado contribuyente puede presentar como gastos una serie de facturas o recibos que por carecer de los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, no son considerados válidos y, por lo tanto, este contribuyente está haciendo deducciones indebidas para disminuir la base gravable del monto del impuesto al que está obligado.

En ese momento se configura la existencia de un delito, ya que la autoridad fiscal, toma una cantidad diferente del monto del impuesto a pagar del contribuyente, más las actualizaciones y recargos por esas diferencias, y la cantidad que fue determinada por la autoridad hacendaria.

Es común, que las cantidades que determina la autoridad hacendaria pueden ser muy diferentes a las que autodeterminó el contribuyente, y si este hace caso omiso del requerimiento de pago por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entonces está cometiendo un delito, o lo habrá cometido al equivocarse al hacer su autodeterminación.

El penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, hace una referencia a la autodeterminación del contribuyente, el cual puede evitar el proceso penal, si hubiese omitido el pago de alguna contribución, y entera en forma espontanea, sin que hubiese requerimiento alguno, la cantidad omitida más los recargos que hubiera causado.

La defraudación fiscal equiparable constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal, esto es, no pueden darse dos conductas diversas con un solo resultado. Las hipótesis descritas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación son conductas delictivas autónomas y por lo tanto debe ubicarse en la pluralidad de resultados para poder decidir cuál es la conducta.

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
- VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.
- VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del reglamento de la Ley Aduanera.

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



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

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

### **Omisión de declaraciones.**

La fracc. V del Art. 109 Código Fiscal de la Federación se añadió en 1991, con el propósito, del fisco federal, de combatir toda conducta ilícita.

Para acreditar debidamente el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indicado, se requiere de la existencia de una serie de requisitos que son:

- Que se cometa por omisión, es decir la no-presentación de la declaración a cargo del sujeto responsable, sea éste en forma directa o subsidiaria.
- La omisión en la presentación de esta declaración debe circunscribirse al término de 6 meses, plazo que debe constarse a partir del día del vencimiento del plazo legal en que debió haberse dado cumplimiento a la disposición.
- La declaración debe referirse a un ejercicio, es decir debe corresponder al año de calendario de las obligaciones fiscales del contribuyente. La omisión de la declaración que constituye el delito, no se refiere a declaraciones complementarias, avisos y otras declaraciones por medio de documentos no anuales.
- La presentación de la declaración del ejercicio debe ser exigida en forma expresa por la ley, ya que existen casos excepcionales en que no debe calcularse el impuesto anual y, por consiguiente, la no-presentación de la declaración del ejercicio, o bien cuando corresponde hacer la declaración a los responsables solidarios.
- Que haya existido contribución a pagar y ésta no se haya efectuado, causándose el beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. Debe existir el elemento de daño pecuniario, alcanzar el beneficio indebido que tipifica al fraude genérico, para configurar la comisión de este delito.

## **Delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes.**

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

Es un instrumento creado legalmente para efectos de control de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal.

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación dispone que deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes las personas morales y físicas que tengan que presentar declaraciones periódicas o que por ley deban expedir comprobantes por las operaciones que realicen.

Para los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, establecido en el artículo 110, que específica que esta sanción se impondrá a los contribuyentes que se encuentren en la situación de los delitos de este género.

- I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por mas de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que este no lo haga.
- II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- III. Use intencionalmente mas de una clave del registro federal de contribuyentes.
- IV. (Se deroga).
- V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido mas de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

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

### **Omisión de inscripción.**

La primera conducta derivada de este tipo delictivo es la que se encuentra en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

La excepción es la de aquél que está obligado a presentar solicitud por cuenta de un tercero y no lo haga, en este caso, el responsable será la persona obligada a hacer la solicitud de inscripción, éste es el típico caso del patrón que debe retener impuestos a sus trabajadores.

Se presume una conducta ilícita por tal omisión, ésta es la defraudación fiscal equiparable.

### **Falta de informes o falsedad en los mismos.**

La segunda conducta delictiva se dispone en el artículo 110, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, que dice:

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

Artículo 79. Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

- I. No solicitar la inscripción cuando sé esta obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontanea. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas quede subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

- II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se este obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.
- III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontanea.
- IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se este obligado conforme a la ley.
- V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.
- VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.
- VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.
- VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras publicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.
- IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el plazo en que debe presentarse la declaración del ejercicio que es de tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio para personas morales, y el pago provisional de las personas físicas y morales debe hacerse, de conformidad con los artículos 11 y 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior a aquél que le corresponda el pago, de no hacerlo significa incurrir en la infracción del artículo 110, fracc II, del Código Fiscal de la Federación.

#### **Uso de más de una clave en el registro federal de contribuyentes.**

Otra sanción en que incurre el contribuyente, la cual se menciona en el artículo 110, fracc. III, deriva del siguiente tipo penal.

La conducta típica antijurídica que especifica este delito es el dolo demostrado por el contribuyente al usar más de una clave en el Registro Federal de Contribuyentes, pues se presume que la intención puede ser otra que defraudar al fisco, mediante el uso de dos o más claves de este registro.

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

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

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

Que se daría de usar más de una clave del R.F.C. ya que se supondría este uso con un fin delictivo, y a la autoridad fiscal le corresponde ahondar con la investigación de este contribuyente.

El uso de dos o más claves permitiría a cualquier contribuyente el uso de doble o triple facturación, el manejo de varias cuentas bancarias con el indudable propósito de defraudar al fisco federal.

Cambio de domicilio sin notificar al registro federal de contribuyentes.

El artículo 110, fracc. V, del Código Fiscal de la Federación menciona otro elemento del delito que puede derivar de la siguiente conducta.

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

- I. 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, o bien después de que se hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

El concepto de domicilio en el Derecho Civil implica la intención de residir en un lugar con el propósito de establecer en él por más de 6 meses, a falta de él, el principal asiento de sus negocios, como domicilio legal el lugar que le fija la ley su residencia para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho la persona no esté presente.

La figura delictiva se tipifica en el momento en el que el contribuyente cambia su domicilio fiscal sin dar el correspondiente aviso, o bien, cuando recibe el aviso de una

visita de la autoridad fiscal y antes del plazo de un año contando a partir de la fecha en que le llega este aviso, desocupe el lugar de residencia de sus negocios. Se presume la mala fe y el dolo del contribuyente al desocupar el domicilio fiscal sin dar a la autoridad fiscal la oportunidad de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Asimismo, se configura este tipo delictivo si la autoridad hacendaria determina un crédito a cargo de un contribuyente y éste cambia de domicilio fiscal sin garantizar dicho crédito o lo haya pagado o quedado sin efectos dicha determinación

La figura delictiva contemplada es esta fracción no llega a conformarse si el contribuyente conserva algún otro establecimiento en el cual puede ser localizado por la autoridad hacendaria, aun cuando cierre uno de ellos y no dé el aviso correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes, lo que importa es el hecho de que el contribuyente pueda ser localizado en el momento en que se le requiera.

### **Delitos y penas relativos a declaraciones, contabilidad y documentación.**

Este tipo de delitos son cometidos por el contribuyente en forma dolosa, ya que consisten en acciones relacionadas con la forma de llevar sus registros contables y el manejo de la documentación fiscal y contable.

La figura delictiva de este tipo de delitos se da en el momento en que el contribuyente infractor recurre en forma dolosa a la no-presentación de declaraciones o alteraciones a las mismas, así como a los registros contables o la indebida forma de llevar la contabilidad con el propósito de obtener un beneficio ilegal, que es perjudicial al fisco federal.

Este tipo de delitos se encuentran enumerados y especificados en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, en donde les aplica la penalidad de tres meses a tres años de prisión, y dichos delitos son los siguientes:

#### **II. Dos o más registros contables.**

Cuando el contribuyente registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

#### **III. Destrucción de libros.**

Cuando el contribuyente 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.

#### IV. Pérdidas falsas.

Consiste en la determinación de pérdidas con falsedad, para disminuir su base gravable y así pagar menos contribuciones.

#### V. Omisión de declaraciones.

Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en territorios considerados como regímenes fiscales preferentes, a que se refiere el artículo 214 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, o presentarla sin incurrir la totalidad de sus inversiones.

#### VI. Información confidencial respecto al precio de transferencia.

Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refiere los artículos 46, fracción IV (formalidades, de las visitas domiciliarias en actas parciales o complementarias) y 48, fracción VII (informes de terceros: compulsas y revisión de gabinete, que hacen las autoridades fiscales) de este Código.

### **Delitos y penas relativos a aparatos de control, sellos o marcas oficiales.**

Este tipo de delitos se encuentran especificados en el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, el cual los tipifica y los sanciona de la siguiente manera.

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

#### 1. Aparatos, sellos y marcas.

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. Máquinas registradoras y marbetes.

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

#### III. Impresión de comprobantes.

Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, 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.

### **Delitos por visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito, verificación de mercancías en transporte fuera de recintos fiscales.**

Este tipo de delitos es aplicable a los funcionarios públicos encargados de hacer labores de verificación a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales se sancionan y tipifican en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación y nos dice:

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

Asimismo en el artículo 114-A de este Código, se impone sanción de uno a cinco años de prisión al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Se aumentara la sanción hasta por una mitad mas de la que resulte aplicable, al servidor publico que promueva o gestione una querrela o denuncia notoriamente improcedente.

### **Delitos relacionados con el robo de mercancías en recintos fiscales.**

Este delito se tipifica en el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación, el cual lo sanciona con una pena que va de tres meses a seis años de prisión al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$ 37,945.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena sé impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.



### **2.3 EL DELITO DE CONTRABANDO.**

El delito de contrabando está descrito y tipificado en los artículos 102, 103, 104, 105, 106 y 107 del Código Fiscal de la Federación como a continuación se mencionan;

ARTÍCULO 102 Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

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

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

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$100,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

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

- I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

- III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignaciones en los manifiestos o guías de carga.
- IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
- VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
- IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.
- X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.
- XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida.
- XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida.
- XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.
- XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.
- XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la

Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía a empresas que no cuenten con dichos programas, cuando la mercancía no se encuentre amparada en el programa de la empresa adquirente o se encuentre vencido su plazo de importación temporal.

XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

XVIII. Se omite realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

ARTÍCULO 104.- 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 **\$709,852.00**, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de **\$1,064,777.00**.
- II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de **\$709,852.00**, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de **\$1,064,777.00**.

III. De tres 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 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 los artículos 103, fracciones IX, XIV y XIX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII 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 daños ocasionados antes del contrabando.

ARTÍCULO 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.

II. (Se deroga).

III. (Se deroga).

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 o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el

inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.

VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.

VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado o de cualquier otra forma viole las disposiciones que regulen el régimen aduanero autorizado en cuanto al destino de las mercancías correspondientes y la finalidad específica del régimen.

No se impondrá sanción alguna a quien en relación con un vehículo hubiera incurrido en los supuestos del párrafo anterior, si antes de que se inicie el ejercicio de la acción penal presenta de manera espontánea el vehículo ante las autoridades aduaneras de la franja o región fronteriza para acreditar su retorno a dicha franja o región.

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

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

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

XII. Señale en el pedimento 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, salvo los casos en que sea procedente su rectificación, o cuando estos datos o los señalados en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no se

pueda localizar al proveedor o al productor, el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador.

No será responsable el agente o apoderado aduanal, si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada.

XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 38 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema.

XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.

XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.

XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

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

ARTÍCULO 106.- Para los efectos del Artículo anterior:

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 extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

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

ARTÍCULO 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

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

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

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

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

## ***CAPÍTULO 3: EL PROCESO PENAL*** ***TRIBUTARIO***

- 3.1 LA AUTORIDAD FISCAL FRENTE AL DELITO FISCAL.**
- 3.2 EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.**
- 3.3 LOS RECURSOS.**



### **3.1. LA AUTORIDAD FISCAL FRENTE AL DELITO FISCAL**

La revisión fiscal es el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, la cual puede iniciarse con una simple solicitud de documentación hacia los contribuyentes, facultad reglada en el Código Fiscal de la Federación que debe ser obedecida por los particulares.

Pero no debemos olvidar que el artículo 42 del CFF expresa que, entre las facultades de comprobación:

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

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas

cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

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

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

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Art. 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Lo anterior significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene como atribución investigar los hechos posiblemente delictuosos, pero lo más importante en el artículo transcrito es que las actas elaboradas por las autoridades fiscales dentro del procedimiento administrativo se equiparan en valor probatorio a las levantadas por la policía judicial, es decir, las actas de visita domiciliaria puede tener carácter de investigación de delitos.

El procedimiento administrativo del que puede derivar las consecuencias penales tiene su inicio en las facultades de revisión de las autoridades fiscales. Sus elementos son:

1. Revisión.

Debe realizarse en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, entregando ésta al representante legal o persona que se encuentre para que sea atendida la visita en hora y día hábil siguiente.

2. Obligaciones de los contribuyentes.

Deben verificar que los visitantes sean los mismos que se citan en la orden.

3. Visitadores.

Se les obliga a exhibir credencial vigente expedida por la SHCP.

4. Orden de visita.

Debe contener los siguientes elementos:

- Precisar impuestos y periodo de la revisión.
- Nombre de la autoridad que la emite.
- Lugar o lugares donde se practicará la visita.
- Señalar el propósito debidamente fundamentado y motivado.
- Que esté firmada por funcionario competente.

5. Prácticas de diligencias.

Deben efectuarse en días y horas hábiles, a menos que se verifiquen bienes o mercancías en tránsito.

6. Habilitación de horas y días inhábiles.

Sólo se habilitan cuando el contribuyente realice actividades por las que se paguen contribuciones en horas y días inhábiles y cuando comience en horas y días hábiles y se prorrogue.

7. Designación de testigos.

En la realización de la visita se requerirá al visitado de dos testigos nombrados por éste o por el visitador.

## 8. Supuestos en que podrá recogerse la contabilidad.

Los visitadores podrán obtener copias de contabilidad o papeles relacionados en cumplimiento a las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores.

- Cuando el visitado o representante se nieguen a recibir la orden.
- Cuando la contabilidad y registros no estén sellados y deban estarlo conforme a la Ley Fiscal.
- Cuando existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido y no se puedan conciliar con los datos que requiera los avisos o declaraciones presentados.
- Se lleven dos o más libros sociales.
- Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas que obliga la Ley.
- Cuando los datos anotados en la contabilidad no coincidan con lo asentado en las declaraciones o avisos o amparen operaciones inexistentes.
- Cuando desprendan, alteren o destruyan los sellos o marcas oficiales colocadas por los visitadores.
- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores.
- Cuando el visitado o representante nieguen el acceso al lugar de visita a los visitadores así como se nieguen a presentar la contabilidad solicitada.

## 9. Presunción de ingresos.

El visitador no puede presumir omisión de ingresos con base a las cuentas personales de gerentes, administradores o terceros, siempre y cuando dichos ingresos estén registrados en la contabilidad de la empresa.

## 10. Acceso a la contabilidad durante la auditoría.

Cuando contribuyente requiera documentación ubicada en los archivos sellados por los visitadores se le permitirá extraerlos en presencia de éstos, quienes deberán sacar copia de lo extraído.

## 11. Plazos para proporcionar informes.

En los siguientes plazos sólo se computarán los días hábiles:

- 6 días a partir del día siguiente a aquél en que se notificó la solicitud respectiva.

- 15 días a partir del día siguiente cuando no se trate de documentos que no deban permanecer en poder del contribuyente y en cualquier otro caso.

## 12. Conclusión anticipada de la visita.

Será anticipada, cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiese presentado aviso a la SHCP manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por un contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos y se levante el acta.

Otro caso en que se puede tener la conclusión anticipada de la visita, es en los casos de autocorrección fiscal por determinación presuntiva.

## 13. Última acta parcial.

Los hechos u omisiones que presupongan incumplimiento fiscal deberán asentarse de manera circunstanciada en actas parciales, determinando las consecuencias legales a que den lugar.

Entre esta última acta parcial y el acta final, por lo menos, deben transcurrir 15 días hábiles, plazo durante el cual podrán presentarse las pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones.

## 14. Cierre del acta final.

Deberá levantarse el acta final una vez que transcurran por lo menos 15 días hábiles después de levantada la última acta parcial.

El contribuyente antes del cierre del acta final podrá optar por el pago total o parcial de las cantidades que señale el comité de evaluación de resultados integrado por el administrador local de auditoría fiscal que corresponda y el subadministrador de auditoría fiscal.

En este caso, el contribuyente puede aplicarse una multa de 50% sobre el monto de las contribuciones omitidas actualizadas que decida pagar, así sean parciales.

En caso de que no decida autocorregirse, la autoridad le emitirá resolución por la parte del crédito fiscal no pagado y le impondrá multa. (Las contribuciones omitidas, las multas o el plazo para pagar no son negociables)

## 15. Resolución definitiva del crédito fiscal.

Cuando el contribuyente no esté de acuerdo total y parcialmente con la resolución del comité o con la última acta parcial las autoridades fiscales procederán a emitir la resolución que determinen los créditos fiscales dentro de los 6 días hábiles siguientes a la fecha del cierre del acta final de auditoría.

No puede aumentarse el monto de la última acta parcial una vez formulada la resolución, como tampoco pueden levantarse actas complementarias, sólo mediante nueva orden de visita. Cabe mencionar que se puede autocorregir antes de que se emita la resolución.

#### 16. Plazo para la conclusión de una visita.

La visita debe concluir en un plazo máximo de nueve meses que corren a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación; puede ampliarse hasta por dos periodos de nueve meses cada uno, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga haya sido expedido por las autoridades que ordenaron la primera visita.

Lo anterior no es aplicable a los contribuyentes que se encuentren en los supuestos siguientes:

- Los obligados a presentar pagos provisionales mensuales de I.S.R.
- Los que obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero.
- Fusión o escisión.
- Los autorizados para recibir donativos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Los que sean organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

#### 17. Autocorrección fiscal.

Durante una visita domiciliaria en cualquier momento puede el contribuyente corregir su situación fiscal, cubriendo las contribuciones que adeude, considerando su actualización y recargos correspondientes, debiendo entregar copia de las declaraciones respectivas, y en el caso de pagos parciales la documentación que acredite el otorgamiento de la garantía del crédito fiscal a los visitantes con el fin de que se haga constar este hecho en la acta final.

La multa será de 50% del monto de las contribuciones omitidas actualizadas.

Si el contribuyente quiere, puede cubrir el importe total del crédito fiscal hasta en 36 parcialidades, siempre que garantice desde la primera parcialidad el interés fiscal. En estos casos, la autoridad emite resolución por la parte del crédito no pagado.

Si no se autocorriga, la autoridad emitirá resolución en la que se determinarán las contribuciones omitidas y sus accesorios, con base en las irregularidades consignadas en el acta final.

En este supuesto, si paga dentro de los 45 días siguientes a aquél en que fue notificado, tiene derecho a una reducción de 20% de la multa impuesta. En estos casos también puede pagar hasta en 36 parcialidades, incluyendo las multas, siempre que garantice desde la primer parcialidad el interés fiscal mediante fianza.

No pueden hacerse pagos en parcialidades tratándose de los impuestos al comercio exterior y los que deban pagarse ante la aduana.

Si la autocorrección no se hace sobre la totalidad de las contribuciones omitidas actualizadas y sus accesorios, se le emitirá resolución por la parte del crédito fiscal no pagado y se le impondrá la multa que corresponda.

No se requiere autorización para pagar en parcialidades, el trámite es automático, a excepción de contribuyentes que determinen su resultado fiscal consolidado, instituciones de crédito, de seguros y finanzas, organizaciones auxiliares del crédito, casas de bolsa, casas de cambio, organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria sujetos a control presupuestal.

Los visitadores tienen prohibido exigir la renuncia de los medios de defensa; éstos son irrenunciables y aun en los casos en que los contribuyentes firmen de conformidad las resoluciones determinativas del crédito fiscal bastará que las recurran o las impugnen en tiempo para que procedan los medios de defensa.

Frente a cualquier resolución determinativa del crédito fiscal, el contribuyente podrá impugnarlo a través de los medios de defensa a que tiene derecho, pudiendo optar por el recurso de revocación o juicio de nulidad contemplados en el CFF.

Pero la ley es clara, en el sentido de que ni la devolución de lo que indebidamente se apropió el contribuyente en la omisión de impuestos, lo exime de responsabilidad, en términos del artículo 94 del CFF, que expresa:

“En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.”

Cabe mencionar que los procedimientos penal y administrativo son distintos e independientes, y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de la pena corporal por el delito, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de los impuestos o derechos omitidos, ya sea sencillos o adicionales y a la aplicación de multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Antes de iniciar el procedimiento penal en materia tributaria, la SHCP debe cumplir con los requisitos necesarios para iniciarlo. Dichos requisitos se encuentran establecidos en el artículo 92 del CFF que dice:

“ 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.
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115. ( Declaración de perjuicio)

Los delitos que mencionan en los artículos 102 y 105 del CFF se refieren, respectivamente, al contrabando, al robo o destrucción de mercancía en recinto fiscal y a la introducción y posesión de vehículos y mercancía extranjera, no declarada a las autoridades, así como la enajenación o adquisición de títulos de mercancía introducida ilegalmente.

- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no se 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 hechos ante el Ministerio Público Federal. (Denuncia de hechos)

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto a las personas a que la misma se refiera. (Sobreseimiento)

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



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

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular. (Mercancías)

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

El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este Artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará a cabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio

a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el período comprendido desde el mes en el que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.

Para determinar el monto de las cantidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.

### **Declaratoria de perjuicio.**

Se entiende que la declaratoria de perjuicio es la manifestación de la autoridad administrativa, por medio de Procuraduría Fiscal de la Federación, de que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir una merma patrimonial cuantificada, a través de una conducta ilícita del contribuyente, por ello, se solicita que la autoridad ejecutiva encargada de la persecución de los delitos, el agente del Ministerio Público Federal ejercite la acción penal en contra del infractor, pero para que proceda la declaratoria de perjuicio, las autoridades fiscales deben hacer una denuncia o querrela formal demostrando con elementos que el infractor ha cometido un delito, por tal motivo solo podrán optar por este medio de acusación en los casos de los delitos de contrabando y robo de mercancías en recintos fiscales.

Ahora bien, si un acto administrativo, que no tiene la obligación de una investigación penal sino administrativa, tiene que notificarse al contribuyente, la autoridad hacendaría debe remitirse a los artículos 38,42 y 51 del CFF que dicen:

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

- I. Constar por escrito.
- I. Señalar la autoridad que lo emite.
- II. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- III. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso el nombre o nombres de las personas a quien va dirigido.”

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

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.”

Artículo 51. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.”

De conformidad con lo que dispone el CFF y el Reglamento Interior de la SHCP, el procedimiento para determinar la existencia de un ilícito tributario debe ser como sigue:

1. - Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de un determinado contribuyente, para lo cual la SHCP ejercitará las facultades de verificación que considere pertinentes.
2. - Una vez que la SHCP determine la existencia de un ilícito, debe determinar el perjuicio fiscal causado al fisco federal, por medio de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. Este es un trámite interno, pero que va a tener trascendencia al convertirse en prueba pública
3. - La Administración General de Auditoría Fiscal Federal deberá comunicar por escrito a la Procuraduría Fiscal de la Federación la existencia de un delito.
4. - La Procuraduría Fiscal de la Federación o el procurador, deberán presentar la querrela ante la Procuraduría General de la República.

5. - El Ministerio Público será el encargado de iniciar la acción penal, en contra del contribuyente infractor.
6. - El juez encargado de procesos penales tributarios, en el momento de tener pruebas de naturaleza administrativa se convierte en juez de un proceso administrativo.

Una vez que se analizan las pruebas el juez determinará las obligaciones fiscales del contribuyente que género el ilícito fiscal, dando le a saber la cantidad que adeuda al fisco federal, incluyendo multas y actualizaciones generadas desde la caución del delito hasta este momento.

Para la determinación deben cumplirse todos los requisitos de ley, cumpliendo con las formalidades del artículo 38 del CFF, independientemente de que la SHCP decida iniciar acción penal.

### **La querrela.**

La querrela es la relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el fin de que se persiga al autor del delito. Cabe mencionar que las querellas se deberán presentar por escrito.

La presentación de la querrela en los delitos descritos en el CFF y en las demás leyes fiscales es una parte necesaria para cumplir con la garantía de legalidad y parta el inicio del ejercicio de la acción penal. El principio de legalidad se funda en que, invariablemente, debe de ejercitarse la acción penal siempre que se encuentren satisfechas las condiciones mínimas o presupuestos generales y cualquiera que sea la persona contra quien se intente.

Para presentar querellas por delitos fiscales se deben cumplir los requisitos de procedibilidad siguientes:

- Debe ser presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría de Investigaciones de la SHCP, como parte ofendida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92, fracción I del CFF para los delitos de asimilación al contrabando, defraudación fiscal, asimilación a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes, omisión de declaraciones, delitos relacionados por sistemas contables, destrucción de libros, determinación de pérdidas con falsedad, delitos depositarios, delitos relacionados con las visitas, embargos o revisión de mercancías sin mandamiento de autoridad y delitos por actos jurídicos con dinero o bienes producto de actividades ilícitas ( lavado de dinero)
- Debe existir algún hecho delictivo que sea sancionada por la ley penal.
- Debe manifestarse la queja, es decir el deseo de que se persiga al autor del delito.

La SHCP presenta, en algunos casos, las querellas con el siguiente estilo:

C. PROCURADOR GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN DE AVERIGUACIONES PREVIAS  
PRESENTE:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formula querrela en contra de.....con domicilio fiscal en.....toda vez que:

.....evadió mediante engaños y maquinaciones al fisco federal el pago de.....por la cantidad de.....número y letra.....durante el ejercicio comprendido de.....al.....

#### ANTECEDENTES DE LA EMPRESA (O DEL CONTRIBUYENTE)

Relación de hechos desde el inicio de operaciones como contribuyente, de las facultades de comprobación ejercidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son los informes necesarios para que la administración ejerza la acción penal.

#### PRUEBAS DE LOS DELITOS

Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del (de la) contribuyente. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son los informes necesarios para que la administración ejerza la acción penal.

#### PRUEBAS DEL DELITO

Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del (de la) contribuyente. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se allegó del contribuyente, de diversas dependencias, de las autoridades fiscales, y de terceros la documentación que a continuación se describe.

Aquí la autoridad hacendaría presenta documentales públicas referentes a: órdenes de visita, dictámenes contables, avisos de inscripción, compulsas, escrituras públicas y privadas, papeles de trabajo, solicitud de informes a terceros, documentos técnicos contables que amparan relación de informes, facturas, declaraciones de pago presentados por el contribuyente y estados de cuenta de la empresa o persona física.

Dictamen contable emitido por Contadores Públicos de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Determinación del perjuicio fiscal elaborado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

## MANIOBRAS REALIZADAS Y ELEMENTOS DEL DELITO

Del análisis a la documentación obtenida se llegó a los siguientes resultados:

En este apartado se hace un relato suscrito de la historia contable de la empresa o contribuyente, persona física, durante el ejercicio fiscal que se cuestiona hasta el siguiente párrafo:

Por todo lo anteriormente expuesto se concluye que... omitió el pago de... por el periodo comprendido del... al..., en cantidad de..., mismos que fueron determinados por...según lo siguiente:

Cantidad en número y letra.

## PERJUICIO

Con tales antecedentes, el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal de esta Secretaría y determinó el perjuicio sufrido por el fisco federal por (engaños y maquinaciones) realizados por... en cantidad de \$ (número y letra), monto a que ascienden los impuestos federales no pagados durante el ejercicio fiscal comprendido del... al... mas los recargos y sanciones que procedan.

## PRESUNTA RESPONSABILIDAD PENAL

De los elementos anteriores y analizadas las probanzas que se acompañan a la presente se concluye que:

...en su carácter de... de... es presuntamente responsable en razón de que dicha persona representa a la sociedad y cuenta con funciones de administración en términos de los artículos 10 y 157 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, 27 y 28 del Código Civil para el Distrito Federal.

... ( persona física) es presuntamente responsable, ya que valiéndose de engaños y maquinaciones omitió parcialmente el pago de...

Las conductas desplegadas de... encuadran dentro de los supuestos previstos por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el numeral 13 del Código Penal Federal.

Por lo anteriormente expuesto, pido se sirva:

PRIMERO: Tener por presentada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formulando la querrela a que se refiere la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, contra... ya que mediante engaños y maquinaciones omitieron el pago de... durante el ejercicio fiscal comprendido del... al...

SEGUNDO: Para integrar el expediente de esta Procuraduría Fiscal ruego a usted, tenga bien acusar recibo de la presente querrela proporcionando el número de averiguación previa que le corresponda, su radicación y la resolución que se dicte al respecto.

Se formula la presente instancia con fundamento en lo dispuesto por el artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación, y 118, fracciones III y IV (10, fracciones XXIV Y XXVII) del reglamento interior de esta Secretaría.

ATENTAMENTE  
SUFRAGIO EFECTIVO, NO REELECCIÓN

El Procurador Fiscal de la Federación  
Firma

En los casos en que no se encuentre prevista la presentación de la querrela bastará que la SHCP formule una denuncia, que es la comunicación que hace cualquier persona al ministerio público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio.

Un elemento importante dentro del proceso penal es la cuantificación del daño, ya que de este dependerá la penalidad impuesta al infractor tributario. Así los artículos respectivos de cada delito determinan estrictamente la penalidad en relación con el monto del perjuicio ocasionado al fisco federal, (art. 92 séptimo párrafo CFF).

Ahora bien, si en la presentación de la querrela no se determina el perjuicio económico a cargo del contribuyente por su imposibilidad en su determinación, solamente por el delito de defraudación fiscal se aplican los artículos 108, tercer párrafo, y 104 fracción IV, del CFF que dicen:

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

“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 cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él.”

Actualmente los delitos previstos en los artículos 102 (contrabando), 104 (pena para el contrabando si el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas excede de \$ 709,852.00, o son en su caso, la suma de ambas excede de \$ 1,064,777.00, o son mercancías de tráfico prohibido), 105 (asimilación al contrabando, en su modalidad de tenencia de mercancías de procedencia extranjera de tráfico prohibido), del CFF, son considerados como de la más alta peligrosidad en la legislación penal y no alcanza libertad bajo caución dentro del proceso penal.

La querrela presentada por la SHCP pone fin a la actuación de esta dependencia, es decir, la autoridad fiscal ahora podrá ser coadyuvante en los procesos penales, pero será parte ofendida, no parte activa del proceso.

La coadyuvancia se encuentra protegida en el último párrafo del artículo 20 de la Carta Magna que establece:

“ En todo proceso penal, la víctima o el ofendido por algún delito, tendrá derecho a recibir asesoría jurídica, a que se le satisfaga la reparación del daño cuando proceda, a coadyuvar con el Ministerio Público, a que se le preste atención médica de urgencia cuando se le requiera y, los demás que señalen las leyes.”

### **Función persecutoria del ministerio público federal**

La función de este servidor público es hacer que los juicios penales se sigan con toda regularidad a efecto de lograr que la administración de la justicia sea rápida y expedita.

El artículo 102 de la Constitución establece que:

“La ley organizará el Ministerio Público de la Federación, cuyos funcionarios serán nombrados y removidos por el Ejecutivo, de acuerdo a la ley respectiva. El Ministerio Público de la Federación estará presidido por un Procurador General de la República.”

De las funciones más importantes de esta dependencia cabe mencionar dos de las establecidas en el artículo 2º de la Ley Orgánica de la PGR y son:

1. Intervenir ante las autoridades judiciales en todos los negocios en que la Federación sea parte.
2. Perseguir los delitos de orden federal



Sin embargo, debido a la importancia que tiene el combate a la defraudación fiscal, se crearon fiscalías especializadas del Ministerio Público Federal, una de ellas para la atención de los delitos cometidos en materia fiscal y de la banca (financiera).

La función de este servidor público se basa, casi en su totalidad, en las actuaciones que haya tenido la SHCP, es decir, la autoridad administrativa en el ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes encuentra conductas que considera delictivas e inicia la acción penal en contra de los contribuyentes. Por lo que la función del Ministerio Público no es la verificación administrativa de la existencia del delito, sino es la de coadyuvante en el procedimiento penal tributario y, así allegarse las pruebas necesarias para demostrar la conducta delictiva del infractor.

### **3.2 EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.**

#### **Principios procesales**

Una vez dictado el auto de formal prisión, por el juez, se abre el proceso en sí. El agente del Ministerio Público pretenderá acreditar los elementos de tipo penal y la probable responsabilidad del acusado; por parte de la defensa tratará de demostrar la inocencia de su cliente en el proceso.

El auto de formal prisión debe contener los siguientes elementos:

1. El delito que se imputa al acusado. Se inicia con la presentación de la querrela que hace la SHCP ante el órgano acusador, y se basa en conductas abiertas al hacer referencia el CFF a la conducta típica, usar engaños o aprovechar errores para obtener el resultado delictivo en perjuicio del fisco federal.
2. Los elementos que constituye aquél. Es decir, la actividad, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad condicionalidad objetiva y punibilidad.
3. Lugar, tiempo y circunstancia de ejecución. Son la conscripción territorial en donde se encuentra realizado el hecho generador del crédito fiscal, el plazo en que nació la obligación tributaria o se realizó la omisión en el entero de impuestos correspondientes y los medios de que se valió el infractor para configurar su conducta delictiva en perjuicio del fisco federal.
4. Los datos que arroja la averiguación previa. Son los datos que permiten al Ministerio Público hacer validos los elementos del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado.

Cabe mencionar que en materia de delitos fiscales el inculpado podrá beneficiarse del derecho de libertad bajo caución, siempre y cuando se cumpla con lo establecido en los artículos 94 y 101 del CFF.

Art. 94.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Art. 101. No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en

el Código penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la secretaria de hacienda y Crédito Público.

A partir de este momento se abre el periodo de instrucción del proceso que comprende las siguientes etapas:

1. Se abre el periodo para proponer pruebas.
2. Se emiten autos que resuelven sobre las admisiones de pruebas, así como la fijación de fecha para la audiencia.
3. Se reciben las pruebas y se lleva a cabo la audiencia en la cual las partes precisan sus respectivas posiciones.
4. Celebrada la audiencia y vistos los autos para dictar sentencia, se hacen oír las partes por el órgano jurisdiccional.
5. Se presentan conclusiones por parte de la defensa y del órgano acusador.
6. Se emite sentencia, valorando las pruebas ofrecidas y desahogadas.
7. Si hay inconformidad con el fallo dictado, se presentan los recursos establecidos en ley.

El proceso se inicia con el auto de radicación o de sujeción y debe seguirse por el o los delitos señalados en el auto de formal prisión. Todo proceso tiene como esquema las funciones de acusación, de defensa y la decisión, y su objetivo es la fijación de sentencia por parte del juez penal.

Un elemento que debe tenerse en cuenta en estos delitos patrimoniales es la reparación del daño, pero a su vez el juzgador debe tener en cuenta lo establecido en los artículos 94 y 101 del CFF y armonizar el contenido de estos preceptos.

Pero, asimismo existen varias maneras establecidas en el CFF, en el artículo 104, que determinan la procedencia de la garantía del interés fiscal que puede ser:

1. Por medio de depósito de dinero u otras formas de garantía financiera.
2. Por prenda o hipoteca.
3. Por fianza otorgada por institución autorizada.
4. Por obligación solidaria asumida por un tercero que garantice adecuadamente el crédito.
5. Por el embargo en la vía administrativa.

6. Mediante la entrega de títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, los que se aceptarán al valor que fije en forma discrecional la SHCP.

El resarcimiento del daño cometido por el procesado y el derecho que tiene el ofendido a ser restituido en el goce de sus derechos que justifique legalmente es el llamado objetivo accesorio del proceso penal.

La cuantificación de las multas fiscales quedan fuera de la esfera del criterio del juzgador, ésta es una facultad exclusiva de la autoridad fiscal y se lleva a efecto mediante un procedimiento administrativo paralelo al procedimiento penal.

### **Declaración preparatoria del inculcado.**

Es una etapa procesal muy importante, ya que permite al juzgador obtener elementos necesarios para dictar, en su caso, el auto de formal prisión, de sujeción a proceso o de libertad, en materia penal fiscal. Los autos que se dictan en la mayoría de los casos son de formal prisión, por las probanzas aportadas por las autoridades fiscales que permiten al juzgador suponer, de primera instancia, que existe un delito que juzgar dentro del debido proceso.

La declaración preparatoria tiene su fundamento legal en el artículo 20, fracción III, de la Carta Magna, que expresa:

En todo proceso de orden penal, tendrá el inculcado las siguientes garantías:

- III. Se le hará saber en audiencia pública, y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre de su acusador y la naturaleza y causa de la acusación, a fin de que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en este acto su declaración preparatoria.

La declaración preparatoria debe reunir ciertos requisitos que son fundamento legal para la garantía individual del inculcado, según el artículo 154 del Código Federal de Procedimientos Penales que expresa:

1. La declaración preparatoria comenzará por las generales del inculcado donde se incluirán apodos que tuviere, para su identificación, así como domicilio.
2. Se hace saber el derecho que tiene para defenderse por si mismo o por otra persona de su confianza, si no lo hiciere, se le nombrará un defensor de oficio.
3. Se le impondrá de la naturaleza y causa de su acusación
4. Se la hará conocer la querrela en su contra y los nombres de los acusadores.
5. Se le examinará sobre los hechos que motivan la averiguación.

6. Se le dará a conocer la garantía que otorga la fracción primera del artículo 20 constitucional y, en su caso, el derecho y modo de solicitar su libertad bajo protesta.

### **El auto de formal prisión.**

Es el auto que dicta el juez a efecto de ordenar la prisión provisional del indicado, por concurrir indicios y circunstancias indicadas en la ley, para comprobar el tipo penal y hacer probable la responsabilidad.

Esta etapa procesal permite al órgano jurisdiccional resolver, dentro del término de 72 horas previsto por el artículo 19 constitucional, la situación jurídica del indicado, después de haber analizado si está comprobada la existencia del tipo delictivo, los elementos subjetivos que lo integran y la presunta responsabilidad.

El marco de legalidad de este auto se rige por el artículo 16 de la Carta Magna y conforme al artículo 161 del Código Federal de Procedimientos Penales en sus fracciones I, II, III y IV, determinando esta última fracción la ampliación del término por otras 72 horas cuando lo solicite el inculcado por escrito, por sí mismo o por su defensor, con el fin de comprobar la existencia de los elementos materiales del delito y así adecuar la conducta típica con la figura delictiva.

Los efectos que produce el auto de formal prisión son los siguientes:

1. Da base al proceso.
2. Fija tema al proceso.
3. Justifica la prisión preventiva.
4. Justifica la actuación del órgano jurisdiccional.

A partir de ese momento se abre el periodo de instrucción del proceso y al respecto el Código Federal de Procedimientos Penales establece que una vez dictado el auto de formal prisión inicia el periodo de desahogo de pruebas, ésta es la primera parte del proceso, también llamada de instrucción, que servirá para perfeccionar la investigación y proporcionar al juez las pruebas que han de servirle para pronunciar su fallo, y al ministerio público y a la defensa los elementos necesarios para fundar sus conclusiones y defenderlas en el debate.

Cabe mencionar que la defensa puede presentar medios de defensa en contra de este auto de formal prisión que básicamente son los siguientes:

1. Apelación ante el Tribunal Unitario de Circuito.

2. Amparo indirecto ante un tribunal del mismo rango que sería, en este caso, otro juzgado de Distrito del Circuito Judicial más cercano a la adscripción del que emitió el primer auto de formal prisión.

De lograr la defensa mostrar la legalidad de la acusación, puede conseguir un nuevo auto de formal prisión en donde se subsanen las irregularidades cometidas en el primero o la nulidad del mismo y, por ende, la inmediata y absoluta libertad del procesado.

### **La probanza dentro del proceso penal fiscal.**

El artículo 206 del Código Federal de Procedimientos Penales señala que se admiten como medio de prueba en los términos de la fracción V del artículo 20 constitucional todo aquello que se ofrezca como tal, siempre que pueda ser conducente. En el caso de que la autoridad judicial lo estime necesario, podrá, por algún otro medio de prueba, establecer su autenticidad; es decir, que la prueba debe buscar encaminar al juzgador hacia la demostración del hecho que se afirma o se niega.

La doctrina distingue tres elementos de prueba y son los siguientes:

1. El objeto de prueba. No es un hecho principal o relacionado directamente con el delito, sino puede ser un hecho accesorio, como sucede en aquellos casos en que el hecho a probar no es relevante por sí a la causa, sino para demostrar o negar la eficiencia en un medio de prueba.
2. La carga de la prueba. Es el gravamen que recae sobre las partes para aportar los medios probatorios al órgano jurisdiccional para buscar la persuasión sobre la verdad de los hechos manifestados por las mismas.
3. La valoración de la prueba. Es una actividad intelectual que corresponde efectuar en exclusiva al juez al juzgar; en ella el juzgador, con base a sus conocimientos de derecho, psicología, sociología, lógica, etcétera, y también con apoyo de las máximas de la experiencia, razona sobre las declaraciones, hechos, personas, cosas, documentos, huellas y, sobre todo aquello que como prueba se hubiera llevado al proceso para tratar de reconstruir y representar mentalmente la realidad de lo sucedido y así obtener la convicción que le permita sentenciar con justicia.

Pero enfocándose a las pruebas ofrecidas dentro del proceso penal fiscales encuentran las principales probanzas, las cuales, siguiendo el orden establecido en el Código Federal de Procedimientos Penales, tenemos que son las siguientes:

1. Prueba confesional.

Es la mejor prueba que pudiera existir, ya que la declaración voluntaria hecha por cualquier persona mayor de 18 años, en plenitud de sus facultades mentales, rendida ante el ministerio público, juez o tribunal de la causa, sobre el reconocimiento de los hechos propios de tipo delictivo materia de imputación, emitida con las formalidades señaladas en el artículo 20 de la Constitución y admisible en cualquier estado de procedimiento,

hasta antes de dictar sentencia irrevocable, elementos de conformidad con el artículo 207 del Código Federal de Procedimientos Penales.

No puede consignarse a ninguna persona si existe como única prueba la confesión; en el procedimiento penal fiscal la confesión puede adquirir el rango de prueba plena, el artículo 234 del CFF establece en el procedimiento administrativo como prueba plena la confesión expresa de las partes.

La confesión debe reunir determinados requisitos que son: la verosimilitud, la credibilidad, la precisión, la persistencia, y la uniformidad.

## 2. Prueba documental.

Dentro del procedimiento penal fiscal la prueba documental es la que lleva el peso de la probanza, ya que el mismo se basa en la relación con la prueba documental presentada por la autoridad fiscal, lo afirmado por ésta no significa la veracidad de los documentos, y queda al contribuyente querellado desvirtuar lo afirmado en las pruebas presentadas, las que tratan de demostrar el tipo penal y la probable responsabilidad del indicado, cabe mencionar, para que un documento tenga pleno valor probatorio se requiere la legitimidad.

En las querellas que presenta la autoridad hacendaría para demostrar el perjuicio causado al fisco federal y la probable responsabilidad del indiciado con la comprobación del tipo delictivo debe acompañar una serie de documentos, los que se distinguen en tres clases:

- Documentos presentados por el propio contribuyente, hacer prueba plena en su contra, ya que emanan libremente de la voluntad de éste. (Identificaciones fiscales, declaraciones fiscales, registros contables y fiscales, y documentación interna de la empresa).
- Documentos presentados por la autoridad hacendaría por medio de los cuales se busca probar la existencia del delito. Estos documentos deben cumplir con los requisitos consignados en los artículos 14 y 16 constitucionales y 38, 43, 46,48 y 63 del CFF, los cuales son: constar por escrito; señalar la autoridad que lo motive; estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; ostentar la firma del funcionario competente que lo emite y el nombre o nombres de las personas a quienes vaya dirigido. (declaratoria de perjuicio, querella, oficios de visitas domiciliarias, actas, compulsas y pruebas periciales contables)

La prueba documental será recibida durante la instrucción y valorada como la probanza más importante para demostrar lo afirmado por cualquiera de las partes.

- Documentales presentadas por terceros que inciden en el juicio. Entre este tipo de pruebas tenemos aquellas que deben considerarse como constancias de otro medio probatorio, entre las que destacan las presentadas por los peritos, como los dictámenes contables, bien sea de la parte acusadora, de la defensa o de los que

nombre el juez de la instrucción, con pruebas que admiten la controversia, ya que reflejan el estado financiero de la empresa o de la persona física de un ejercicio fiscal determinado.

La prueba documental puede ofrecerse por las partes hasta un día antes de la audiencia de vista en la instancia de apelación, cuando tengan conocimiento de los documentos que se exhiben.

### 3. Prueba pericial.

Esta prueba dentro del proceso es muy importante, y es la prueba pericial contable constituida por los dictámenes de contadores a efecto de demostrar el daño causado o desvirtuar las afirmaciones de la parte acusadora en el juicio.

Dentro del procedimiento penal fiscal, la prueba pericial presentada mediante dictamen contable es aportada por tres partes durante la iniciación de la investigación y el proceso mismo, por la SHCP al establecer, mediante un dictamen contable, el monto del perjuicio fiscal causado al erario federal, por la PGR durante el proceso de la instrucción de la averiguación previa y por la defensa para desvirtuar las probanzas aportadas por la acusación.

Si la parte acusadora y la defensa presentaron pruebas periciales contables para afirmar el delito y para desvirtuarlas, el juez instructor de la causa, en caso de encontrarse con dictámenes periciales contradictorios, debe mostrar un perito tercero en discordia para allegarse elementos necesarios que le sirvan para dictar sentencia apegada a derecho.

Cabe mencionar que los peritos encargados de los dictámenes, deberán contar con los siguientes requisitos

- Que esté registrado ante las autoridades fiscales.
- Las personas extranjeras con derecho a dictaminar deben cumplir los requisitos establecidos en los tratados internacionales, a saber el Tratado de Libre Comercio.

### 4. Prueba de inspección judicial.

En el proceso de delitos fiscales, esta prueba no se usa con frecuencia, excepto en casos de contrabando o delitos relacionados con depósito fiscal de mercancías extranjeras, la inspección judicial es la apreciación directa de la autoridad en un asunto o materia de litigio, la inspección debe ejecutarse, con la asistencia del ministerio público.

### 5. Prueba testimonial.

Es una declaración en donde una persona extraña al proceso rinde ante los órganos jurisdiccionales sobre la verdad o existencia de un hecho jurídico.



Esta prueba es relevante para demostrar que la conducta anterior del sujeto era intachable, tendente a buscar, en caso necesario, que la individualización de la pena mínima, con base en los antecedentes del procesado.

En suma, las probanzas en materia procesal de delitos fiscales tienen su fundamento en los documentos públicos y privados, ya que los procesos penales tienen su origen en un procedimiento administrativo.

### **La instrucción y la audiencia**

La instrucción es la primera parte del proceso donde se recogen y coordinan las pruebas con sujeción a las normas procesales, se perfecciona la investigación y se prepara el material indispensable para la apertura del juicio, proporcionando al juez las pruebas que han de servirle para pronunciar su fallo, y al ministerio y a la defensa los elementos necesarios para fundar sus conclusiones y sostenerlas en debate.

La instrucción judicial está conformada por dos etapas principales, la preinstrucción y la radicación.

La preinstrucción parte desde el momento en que el ministerio público acude ante el tribunal ejerciendo la acción penal, hasta el momento en que éste dicta el auto en que se dispone el proceso definitivo o la negación del mismo.

El auto de radicación es la primera resolución que dicta el juez; con ésta, se manifiesta en forma efectiva la relación procesal; es indudable que, tanto el representante del Ministerio Público, como el procesado, quedan sujetos, a partir de ese momento, a la protestad del juez instructor.

Una vez dictado el auto que agota la averiguación se dicta el auto que cierra la instrucción, lo que tiene el efecto de poner la causa a la vista de las partes a efecto de que éstas formulen las conclusiones del proceso por escrito en el término de 10 días hábiles.

Una vez terminado este periodo, debe dictarse un acuerdo que fije la fecha para la celebración de la audiencia de Derecho, el desarrollo es el que consiste en hacer comparecer a los procesados junto con su abogado defensor, se requiere la presencia del agente del Ministerio Público Federal, las partes pueden alegar lo que a su derecho convenga, una vez concluida esta parte de la audiencia, se declara visto el proceso; durante el desarrollo de esta etapa el órgano acusador, el juez y la defensa pueden interrogar al acusado

El artículo 305 del Código Federal de Procedimientos Penales establece que, una vez presentadas las conclusiones, se citará a la audiencia, que deberá efectuarse dentro de los cinco días siguientes, la citación para esta audiencia produce efectos para sentencia.

En esta audiencia pueden, incluso repetirse las diligencias de prueba, pero sólo que el juez lo estime necesario. Una vez desahogados los medios se dará lectura a las constancias que las partes señalen, y se procederá a oír los alegatos.

En este momento termina el proceso penal federal, ahora el juzgador deberá dictar la sentencia que proceda, de conformidad con los hechos probados y las consideraciones de Derecho a que hubiere lugar, el término para la sentencia debe dictarse en el momento de la audiencia o en los cinco días siguientes, pero en la práctica, por el cúmulo de trabajo que tienen los juzgados federales, el término no siempre se respeta pudiendo ser de días a meses el lapso en que se dicte la sentencia.

### **La sentencia.**

Es la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto, controversia, lo que significa la terminación normal del proceso. Al dictar sentencia, el juez determina el enlace

El Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 394 dispone que la sentencia se ocupará exclusivamente de las personas, cosas, acciones y excepciones que hayan sido materia de juicio; el artículo 351 del código en mención establece que no podrán los tribunales bajo ningún pretexto, salvo en el caso del artículo 77, aplazar, dilatar, omitir ni negar la resolución de las cuestiones que hayan sido discutidas en el juicio y, por último, el artículo 352 dice que cuando hayan sido varios los puntos litigiosos se hará con la debida separación la declaración correspondiente de cada uno de ellos.

Asimismo hay varios tipos de sentencias que a continuación se mencionan:

1. Sentencia condenatoria. Es la resolución judicial que, sustentada en los fines específicos del proceso penal, afirma la existencia del delito, y tomando en cuenta el grado de responsabilidad de su actor, lo declara culpable, imponiéndole por ello una pena.
2. Sentencia absolutoria. Es la que determina la absolución del acusado, en virtud de que la verdad histórica patentiza la ausencia de conducta, la atipicidad; o, aun siendo así, las probanzas no justifican la existencia de la relación de causalidad entre la conducta y el resultado.
3. Sentencia definitiva. Es la que así determina el órgano jurisdiccional de primera instancia al transcurrir el plazo señalado por la ley para interponer algún medio de impugnación; o el tribunal de segunda instancia, al resolver el recurso interpuesto en contra de lo determinado por el inferior, independientemente de que el inconforme acuda al juicio de amparo y obtenga la protección de la justicia federal, pues esto último es la naturaleza distinta.
4. Sentencia ejecutoria. Es aquella que tiene un carácter irrevocable, es decir que debe cumplirse por que no puede intentarse contra ella ningún recurso.

Los requisitos esenciales de la sentencia, son los aspectos esenciales de contenido que toda sentencia debe poseer y son los siguientes:

- **Congruencia.** Es el principio normativo dirigido a delimitar las facultades resolutorias del órgano jurisdiccional, por el cual debe existir identidad entre lo resuelto y lo controvertido oportunamente por los litigantes, en relación con los poderes atribuidos en cada caso, al órgano jurisdiccional por el ordenamiento jurídico.
- **Motivación.** Consiste en la obligación del tribunal de expresar los motivos, razones y fundamentos de su resolución. En el régimen jurídico mexicano la motivación y fundamentación de los actos no es exclusiva de los órganos judiciales, sino que se extiende a toda autoridad.
- **Exhaustividad.** Este requisito no es sino una consecuencia de los dos anteriores ya citados. En efecto una sentencia es exhaustiva en cuanto haya tratado todas y cada una de las cuestiones planteadas por las partes, sin dejar de considerar ninguna, los tribunales están obligados a entrar al estudio de todos los puntos de controversia planteados por las partes sin dejar de estudiar ninguno.

La primera parte de este tipo de procesos termina con la emisión de la sentencia por parte del juzgador, a partir de este momento se abre la segunda instancia o la apelación ante Tribunal Unitario de Circuito.

Si el particular resulta absuelto, el representante social tiene expedita la facultad de apelar en segunda instancia ante el Tribunal de Alzada y es la última actuación que puede realizar, en tanto que el particular tiene a su favor, además de la apelación, poder presentar un amparo directo ante el Tribunal Colegiado de Circuito, es decir, tiene una instancia más que el representante social.

### **3.3 LOS RECURSOS.**

#### **La apelación.**

La apelación es un recurso ordinario y vertical a través del cual una de las partes o ambas solicitan al tribunal de segundo grado un nuevo examen sobre una resolución dictada por un juez de primera instancia, con el objeto de que aquél la modifique o revoque.

Los artículos 363 al 391 del Código Federal de Procedimientos Penales establecen las reglas que regulan el recurso de la apelación, el cual tiene por objeto examinar la legalidad aplicada en la resolución de primera instancia, las partes que tienen derecho a apelar son el Ministerio Público Federal, el inculcado y su defensor, y los ofendidos y sus legítimos representantes que hayan sido reconocidos con este carácter por el juez instructor de la causa.

La apelación puede interponerse en el acto mismo de la notificación de la sentencia o por escrito dentro de los cinco días hábiles siguientes ante la propia autoridad que emitió la resolución reclamada, el tribunal federal encargado de resolver este recurso es el Tribunal Unitario del circuito judicial federal que corresponda al juzgado de Distrito emisor de la sentencia.

En esta etapa procesal se admiten pruebas señalándose vista para la causa que deberá efectuarse dentro del término de 30 días siguientes a la conclusión del primer plazo en el caso de sentencias definitivas, si se promueve alguna prueba deberá expresarse el objeto y naturaleza de ésta dentro de tres días de haber hecho la promoción el tribunal decidirá si debe admitirse o no este trámite.

Las pruebas que no hubieran admitido en primera instancia para justificar la procedencia de la condena condicional y para resolver sobre ellas al fallarse el asunto son admisibles mientras no se declare vista la causa, las partes pueden tomar los apuntes que necesiten en la secretaría del juzgador para poder alegar.

En la apelación pueden hacerse valer cuestiones como violaciones al procedimiento que afecten la defensa del quejoso, de acuerdo a lo anterior, si por parte de la autoridad, se declara que han existido violaciones de fondo, el resultado puede ser la obtención de una nueva sentencia que modifique el resultado de la anterior.

Es importante expresar los agravios o fallas que puedan llegar a modificar la sentencia ocurrida y que afectaron a alguna de las partes, por citar algunos ejemplos cabe transcribir las siguientes jurisprudencias.

- Agravios en la apelación, falta de suplencia de la queja. Tratándose del acusado o de su defensor, los tribunales deben suplir la falta de agravios, que es la máxima deficiencia de los mismos.
- Agravios en la revisión. No son los agravios de hecho sino los de derecho, los que puede examinar la Suprema Corte al fallar en la revisión, es decir, solo puede resolver respecto de los agravios que sean consecuencia de una violación de la ley, pues aunque en una sentencia se cause perjuicio, por muy grave que ésta sea, la Suprema Corte no podría remediarlo, mientras no se demuestre ante ella, que la sentencia ha sido dictada con infracción de un precepto legal.

El recurso de apelación termina por resolución dictada por el juez, por desistimiento formulado por el ministerio público, por abandono y por muerte del recurrente.

### **El juicio de amparo.**

Una vez dictada la sentencia en la revisión, la autoridad competente que es el Tribunal Unitario de Circuito queda a la defensa la interposición del juicio de amparo, que se tramita en forma directa. Es la última instancia ante la que pueden acudir los quejosos para tratar de obtener una resolución favorable a sus intereses.

El amparo debe interponerse contra sentencias definitivas que sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de Derecho a falta de ley aplicable.

El artículo 160 de la Ley de Amparo expone 17 fracciones por las que pueden ser procedentes los momentos en que se consideren violadas las leyes del procedimiento, de manera tal que haya afectado la defensa del quejoso.

Cabe mencionar que el inculpado debe ponerse en contacto con un abogado fiscalista o un profesional que sea conocedor del proceso penal fiscal del caso que le concierne, puesto que de esta manera le orientará y tomarán la mejor decisión en cuanto a su proceder. De esta manera se estará a la expectativa acerca de cualquier falla u omisión que tenga el Ministerio Público Federal.

En el artículo 166 de la citada ley establece los requisitos que deberá contener la demanda de amparo que son:

- Nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre (representante).
- Nombre y domicilio del tercer perjudicado.
- Autoridad o autoridades responsables.
- Sentencia definitiva que hubiera puesto fin al juicio, y la parte del escrito de la misma en donde se cometió la violación y el motivo por el cual se dejó sin defensa al agraviado.

- Fecha de notificación de la sentencia definitiva.
- Ley que haya sido aplicada inexactamente o la que dejó de aplicarse.

Debe hacerse notar que no todas las violaciones procesales que existen en un procedimiento penal pueden hacerse valer en la demanda de amparo directo, pues como se establece en el artículo 158 de la Ley de Amparo, sólo puede ser materia de estudio cuando afectan la defensa del quejoso y trascienden el resultado del fallo.

El Amparo; Pueden haber violaciones de dos tipos de planteamiento, procesales o de fondo, en el primer caso, de ser procedente que se conceda la protección y el amparo de la justicia federal, deberá reponerse el procedimiento desde el momento en que se cometió la violación procedimental, lo que resulta con el alargamiento del proceso.

En el caso de violaciones de fondo, éstas deben referirse de manera especial a las cuestiones que traten sobre la existencia del delito que se imputa al acusado, las pruebas que demuestren su responsabilidad penal y las penas que deben determinarse.

Es de vital importancia para el Contador Público recordar que en materia fiscal por su propia dinámica y por el alto grado de complejidad no se encuentra al alcance de cualquier profesional, y las pruebas del delito se enlazan en gran medida con la contabilidad del negocio, lo que lleva a que la suplencia de la queja no sea tan fácil que opere, como en otras materias; por lo tanto deben expresarse con toda claridad, los agravios de posibles violaciones de fondo de las leyes fiscales vigentes al momento de cometerse el delito.

### **El amparo directo.**

La interposición del amparo directo, es la última oportunidad del sentenciado de obtener una resolución favorable que deje a salvo su buen nombre, ya que se presume que si llega a esta instancia, es que ha sido condenado en las dos anteriores, y precisamente por la comisión de un delito patrimonial que es fraude, delito que es llamado de cuello blanco, es decir, que por su maquinación y ejecución indican un alto grado de peligrosidad en su concepción y ejecución, es decir un delito que llena de descrédito y escarnio a su autor.

Una de las ventajas del amparo directo es que el agente del Ministerio Público Federal ya no puede presentar este recurso extraordinario, sino que forma parte del mismo, como tercer perjudicado

En el transcurso de este procedimiento el quejoso difícilmente podrá presentar pruebas, a menos que sean necesarias.

Así que el contribuyente que haya sido querellado por un delito de defraudación fiscal habrá pasado por un proceso ante un juez de Distrito, apelación ante Tribunal Unitario de Circuito y la tramitación del amparo directo ante Tribunal Colegiado de Circuito del

Poder Judicial de la Federación, tres instancias en la que más le valdrá haber demostrado su inocencia, bajo pena de sí tiene en su contra una sentencia condenatoria por delito calificado, pasar en prisión de dos a tres años sin posibilidad de pagar multa o del goza de libertad provisional, ya que si la sentencia excede de cuatro años de prisión, deberá compurgar con pena privativa de libertad sin posibilidad de sustituir dicha sanción.

Las reformas fiscales en el capítulo de delitos en el Código Fiscal de la Federación son las más trascendentes de la vida jurídica de este Código, sumado a la política fiscal que seguirá el Gobierno Federal para combatir la evasión fiscal.

### **Incidentes diversos dentro del proceso**

Como parte final de este estudio debemos referirnos a los diversos incidentes dentro del proceso penal federal, por la comisión de delitos fiscales; los incidentes que existen dentro del Código Federal de Procedimientos Penales son:

1. Incidentes de libertad. Esta figura jurídica consiste en que todo inculcado tiene derecho a ser puesto en libertad provisional mientras dura el proceso bajo caución, mientras que el delito por el que se encuentra procesado no sea calificado como grave por el Código Federal de Procedimientos Penales, en materia tributaria encontramos calificados como este tipo de delitos al contrabando y los llamados de lavado de dinero, conocidos ahora como de encubrimiento y operaciones de recursos de procedencia ilícita. Existen varios tipos de incidentes de libertad:
  - Libertad provisional bajo caución.
  - Libertad provisional bajo protesta.
  - Libertad por desvanecimiento de datos.
2. Suspensión de procedimiento. Se entiende que se da esta figura a partir del momento en que se dicta contra el inculcado orden de aprehensión, reaprehensión o comparecencia y la orden no se efectúa. Cabe mencionar que la sustracción del inculcado a la acción de la justicia, no impide que se practiquen las diligencias necesarias para comprobar la existencia del delito y la responsabilidad del prófugo con el fin de lograr su captura.
3. Acumulación de autos. Este procedimiento se encuentra reglamentado por los artículos 473 y 482 del Código Federal de Procedimientos Penales y tiene lugar en los procesos en que se sigan contra una misma persona; en los que se lleven a cabo en la investigación de delitos conexos; en los que se efectúen contra los copartícipes de un mismo delito.
4. Reparación del daño exigible a persona distinta del inculcado.
5. Incidentes no especificados.

***CAPÍTULO 4: LA RESPONSABILIDAD PENAL, ADMINISTRATIVA Y CIVIL DE LOS CONTADORES.***

- 4.1 LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTADORES ANTE LA SHCP.**
- 4.2 LAS OBLIGACIONES DE DICTAMINADORES ANTE LA SHCP.**
- 4.3 LA RESPONSABILIDAD PENAL.**
- 4.4 LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS CONTADORES PÚBLICOS EN LOS PROCESOS PENALES FISCALES.**



#### **4.1 LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTADORES ANTE LA SHCP.**

Partimos del hecho de que la contabilidad es “una técnica que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afectan el patrimonio de las entidades.”

La técnica contable es llevada por los contadores, es decir, aquellos profesionales que pueden estructurar el sistema de procesamiento de operaciones que reflejan los estados financieros de una empresa o persona. De este manejo técnico contable, los contadores pasaron de registrar las operaciones de compra y venta, de ingresos y egresos de personas físicas y morales a la interpretación y aplicación de las leyes fiscales, mercantiles, civiles, con las consecuencias del cambio de política por parte de las autoridades fiscales del país.

“Se ha mencionado que los principales servicios que presta el contador son los siguientes:

1. Implantar el sistema contable más conveniente para la empresa.
2. Establecer el procedimiento óptimo de registro de operaciones efectuadas por la empresa.
3. Verificar la exactitud de las operaciones registradas en libros y registros auxiliares.
4. Vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.
5. Elaborar, analizar e interpretar los estados financieros.
6. Proporcionar a la dirección información contable y oportuna para la toma de decisiones en el curso diario.”

Otras funciones de los contadores son: auditor interno o externo de la empresa, asesor o innovador fiscal o en sistemas computacionales relacionados con cuentas por cobrar o cuentas por pagar, estados financieros, vigilar el control interno de la empresa, entre otras funciones.

De la lista anterior, resaltan cuatro funciones que pueden ser principales dependiendo del punto de vista de cada quien y son:

Dentro del ejercicio del contador de verificar la exactitud de las operaciones registradas en libros y registros auxiliares es básica, ya que de ésta dependen las irregularidades que son vistas por las autoridades fiscales como merecedoras de sanción.

La función de vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales se ha convertido en una trampa para el contador, pues siendo “ experto fiscal “ encargado de preparar las declaraciones de pagos provisionales y finales de impuestos de las personas físicas y morales, puede sugerir maniobras o movimientos contables o fiscales que, llegando el caso, se traducen en un resultado delictivo.

La actividad de elaborar, analizar e interpretar los estados financieros, es la que ha convertido al contador en el profesional que determina las maniobras tendentes al resultado final, la presentación de una declaración fiscal que puede ser objetada por la autoridad fiscal competente.

Y, por último, si el contador debe proporcionar a la dirección de la empresa información confiable y oportuna para la toma de decisiones en el curso diario, se convierte en la persona que sugiere, en su caso, las maniobras delictivas; dicho de otro modo, en el inductor del delito fiscal o autor intelectual del mismo, ya que esa toma de decisiones es con vistas al análisis del resultado final.

A continuación se enumeran diversas modificaciones al Código Fiscal Federal (CFF). Algunas disposiciones pueden afectar a Contadores Públicos Certificados a partir del 2006.

En la iniciativa presentada al Congreso de la Unión se señala como **IMPORTANTE**: a) la adopción del principio de la “Preeminencia del Fondo sobre la Forma , b) reglas para establecer “Independencia” en cuanto al auditor que dictamina estados financieros para efectos fiscales, c) delitos fiscales.

- En el ámbito internacional están regulados los actos artificiales, impropios o simulados equiparados como elusión fiscal y consecuentemente se ubican como defraudación fiscal.
- La ausencia de este principio (fondo sobre forma), en nuestra legislación fiscal, ha impedido interpretar y aplicar debidamente sus disposiciones para contrarrestar esas prácticas, lo que ha motivado se incremente su realización en perjuicio del fisco federal.
- Los conceptos jurídicos indeterminados (artificial, impropio, simulados) no deben confundirse con facultades discrecionales o de arbitrio de las autoridades fiscales; sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:
- El dictamen para efectos fiscales, una herramienta eficiente de fiscalización para la hacienda pública, resultado de una auditoría, debe regirse por los principios de capacidad, imparcialidad e independencia del auditor. Aplica el Código de Ética Profesional.
- A raíz de las crisis financieras en el mundo, muchos países se han preocupado por normar, de una manera más clara y precisa, la independencia que deben tener los auditores.

- Se agrega fracción XVI al artículo 26 del CFF para hacer solidariamente responsables a: “ Los contadores, abogados o cualquier otro profesionista, que emitan opinión que conduzca a los contribuyentes a la realización de los actos artificiosos o impropios a que se refieren los tres últimos párrafos del artículo 5º. de este Código, por las contribuciones que sean determinadas por la aplicación de dichas disposiciones.
- Se agrega un segundo párrafo a la fracción II del artículo 52 del CFF., referente a la formulación de dictamen apegado a las disposiciones del RCFE y las normas de auditoría.

El contador público que formule el dictamen o declaratoria a que se refiere el párrafo anterior, así como la persona moral de la que sea socio o integrante, para efectuar la prestación de sus servicios profesionales, deben ser independientes del contribuyente en la fecha en que sus servicios sean contratados y durante el periodo de elaboración del dictamen o declaratoria, así como por el ejercicio que corresponda al dictamen o a la declaratoria.

Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, conforme a lo previsto en el párrafo anterior.

- Se agrega artículo 52-B al CFF para precisar el concepto de Independencia.

Se considerará que no existe independencia cuando el contador público o la persona moral de la que sea socio o integrante, se ubique en alguno de los supuestos siguientes:

- I. Sea parte relacionada de la persona a la que se elabore el dictamen o declaratoria.
- II. Los ingresos que perciba por la prestación de los servicios profesionales al contribuyente o una parte relacionada de éste, distintos del dictamen o declaratoria, representen para quien obtuvo dichos ingresos el 10% o más de los ingresos obtenidos en el ejercicio por la prestación de servicios profesionales.
- III. Haya sido cliente o proveedor importante del contribuyente o de una parte relacionada de éste, durante el año inmediato anterior a aquél en que se formule el dictamen o declaratoria durante el periodo al que corresponde el dictamen o declaratoria.

Se considera que un cliente o proveedor es importante, cuando las enajenaciones o adquisiciones representen en su conjunto el 20% o más de las enajenaciones totales del proveedor o de las adquisiciones totales del cliente.

- IV.** Durante el año inmediato anterior a aquél en que se formule el dictamen o declaratoria, haya sido consejero o director general o empleado de confianza del contribuyente al que se deba formular el dictamen o declaratoria o de una parte relacionada de éste.
- V.** Tenga inversiones en acciones, instrumentos de deuda, instrumentos derivados sobre acciones de la persona moral respecto de la que se formule el dictamen o declaratoria o de una parte relacionada de ésta. Este supuesto incluye al cónyuge o algún dependiente económico del contador público.
- VI.** Tenga con el contribuyente o parte relacionada con éste, deudas por préstamos o créditos concedidos en condiciones distintas a las que se someten la mayoría de los préstamos o créditos que hubiera concedido la persona de que se trate.
- VII.** Lleve a cabo funciones de administración, asesoría en materia fiscal o representación legal, valuaciones o servicios actuariales, respecto de la persona por la que se formule el dictamen o declaratoria o de una parte relacionada de ésta.
- VIII.** La contraprestación que vaya a percibir por la elaboración del dictamen o declaratoria, quede condicionada al resultado de los mismos, o al éxito de cualquier gestión que tenga como sustento dicho dictamen o declaratoria.
- Se puede visualizar por no decir concluir que a) la intención de nuestras Autoridades Fiscales es la de actualizar nuestra legislación fiscal con la legislación de otros países desarrollados (globalización), b) algunos Contadores Públicos Certificados no se están apegando a las Normas y Procedimientos de Auditoría y Código de Ética Profesional.
  - Las empresas que están obligadas a dictaminarse, por sus ingresos se clasifican en 1) Grandes Contribuyentes, 2) Medianos Contribuyentes y, 3) Pequeños Contribuyentes. Los Grandes Contribuyentes que son los pocos aportan el 80% de los ingresos tributarios y me atrevo a decir que sus Estados Financieros son dictaminados por Grandes despachos de Contadores Públicos que por supuesto les proporcionan asesoría fiscal (planeación, estrategias) y asesoría legal (demandas de nulidad, amparos).

Indiscutiblemente los grandes despachos cuentan con tecnología de punta, organización y, múltiples departamentos para proporcionar servicios integrales a sus clientes. Supuestamente, considerando lo anterior, nuestras Autoridades Fiscales revisarán con mayor diligencia y acuciosidad los dictámenes que emitan, obviamente buscando el “costo beneficio”.
  - Los pequeños despachos, en algunos casos, ofrecen también servicios integrales pero prácticamente son servicios personalizados es decir, al no contar con

infraestructura de personal idóneo y calificado (fiscal, legal) recurren a cursos de actualización fiscal o se apoyan en Abogados pero, la asesoría la otorga el CPC en forma directa con el fin de conservar a sus clientes.

- La fortaleza de los Contadores está en la contabilidad y la auditoría. Hay contadores con Maestría en Finanzas, Administración, Impuestos e inclusive cuentan con licenciatura en derecho pero el CPC debe direccionar su trabajo a la contabilidad y auditoría en primer término a fin de cumplimentar la norma de Calidad pero sobretodo propalar la CREDIBILIDAD.
- La fuerza gremial de los CPC sobrepasa los 15 mil miembros y tendrá que crecer a medida que se incorporen nuevas empresas que por voluntad u obligación requieran de dictaminar sus Estados Financieros.

Las obligaciones contables para los contribuyentes se encuentran en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que expresa:

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

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.
- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el Reglamento de este Código.
- IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.
- V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

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

Por ello, toda persona física o moral que se ubique dentro del hecho generador, es decir, que tenga ingresos por los que deba pagar contribuciones, está obligada a llevar contabilidad, presentar sus declaraciones y demostrar que lo manifestado ante las autoridades ha sido lo correcto. Al igual que las personas morales no contribuyentes, determinadas en los artículos 95 y 102 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Art. 95 LISR.

- Sindicatos.
- Asociaciones patronales.
- Cámaras comerciales, industriales y agrupaciones agropecuarias, pesqueras y silvícolas.
- Colegios de profesionales.
- Asociaciones civiles y Administraciones de distritos o unidades de riesgos.
- Instituciones de asistencia o beneficencia.
- Cooperativas de consumo.
- Agrupaciones de cooperativas de producción o consumo.
- Sociedades mutualistas.
- Escuelas.
- Organizaciones culturales, científicas o tecnológicas, bibliotecas o museos.
- Asociaciones o sociedades civiles sin fines de lucro que reciban donativos.

- Administradoras de fondos o cajas de ahorro.
- Asociaciones de padres de familia.
- Sociedades autorales de gestión colectiva.
- Organizaciones políticas, deportivas o religiosas.
- Organizaciones que otorguen becas.
- Asociación de colonos y de administración de condominios.
- Sociedades o asociaciones civiles para preservación de flora y fauna silvestre y acuática.
- Organizaciones dedicadas a conservar especies en peligro de extinción.

Art. 102 LISR.

- Partidos y asociaciones políticas.
- Estados, municipios e instituciones que entregan su remanente al gobierno.
- Organismos descentralizados.
- Integrantes o accionistas de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

Las facultades de verificación de las autoridades fiscales son tendentes a comprobar si la manifestación fiscal de los contribuyentes se ha ajustado a las reglas establecidas en las leyes fiscales.

Los artículos 26 al 41 del Reglamento del Código Fiscal de la federación determinan las reglas sobre la contabilidad que deben cumplir los contribuyentes.

RCFF Art. 26.- Requisitos de los sistemas y registros contables.

RCFF Art. 27.- Contabilidad a través de registro manual, mecanizado o electrónico.

RCFF Art. 28.- Disposiciones que deben cubrir los sistemas de registro.

RCFF Art. 29.- Registros en el libro diario.

RCFF Art. 29-A.- Máquinas registradoras de comprobación fiscal.

RCFF Art. 29-B.- Características de las máquinas registradoras de comprobación fiscal.

RCFF Art. 29-C.- Requisitos para los fabricantes o importadores de máquinas registradoras

RCFF Art. 29-D.- Aprobación y registro de máquinas registradoras.

RCFF Art. 29-E.- Supuestos para la anulación de la aprobación y registro al fabricante o importador de las máquinas registradoras.

RCFF Art. 29-F.- Procedimiento para la anulación del registro.

RCFF Art. 29-G.- Sellos fiscales, personas que podrán removerlos.

RCFF Art. 29-H.- Datos a registrar en el libro de control de servicios.

RCFF Art. 29-I.- Solicitud de reparación de las máquinas registradoras.

RCFF Art. 29-J.- Aviso en caso de pérdida de la máquina registradora.

RCFF Art. 29-K.- Descomposturas irreparables de las máquinas.

RCFF Art. 30.- Contabilidad de Enajenación a plazo y arrendamiento financiero.

RCFF Art. 31.- Conservación de la documentación del diseño del sistema y los diagramas del mismo.

RCFF Art. 32.- Contabilidad simplificada.

RCFF Art. 32-A.- Cuadernillo de las personas físicas sujetas al régimen simplificado.

RCFF Art. 33.- Conservación de registros contables en caso de inutilización parcial.

RCFF Art. 34.- Autorización de llevar la contabilidad en lugar distinto al domicilio fiscal.

RCFF Art. 35.- Retención de libros por la autoridad fiscal.

RCFF Art. 36.- (Se deroga. D.O.F. 31/III/1992).

RCFF Art. 37.- Expedición de comprobantes en operaciones realizadas con público en general.

RCFF Art. 38.- Comprobantes en talonario o en original y copia.

RCFF Art. 39.- (Se deroga. D.O.F. 3/III/1992).

RCFF Art. 41.- Requisitos para microfilmear o grabar en discos ópticos los comprobantes



Los artículos anteriores señalan en detalle las reglas que deben cumplir los contribuyentes al llevar su contabilidad.

El asiento analítico se refiere a los registros específicos de cada operación de la empresa que debe ser registrada por la misma y que produce una variación en las operaciones contables y los estados financieros de la empresa o bien los asientos, deben tener la característica de analíticos para facilitar las facultades de comprobación de la SHCP al identificar los mismos por la fecha, monto, tipo de operación y contrapartida.

El plazo de dos meses en que deben efectuarse los mencionados asientos son, para que el contribuyente manifieste a la autoridad hacendaria el aumento o movimientos de sus capitales o activos con el objeto de que ésta sepa con certeza en que momento debe percibir una parte del patrimonio del contribuyente.

Sin embargo, cabe destacar que la LISR y la LIVA obligan al contribuyente a cubrir sus contribuciones mes a mes, a más tardar el día 17 posterior al que se generó el gravamen, lo que no permite un retraso de dos meses, existiendo una contradicción entre el CFF y las leyes mencionadas.

Por otra parte las facultades de comprobación de la SHCP se establecen en el artículo 42 del CFF que expresa:

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

- I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga

repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

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

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

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

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

- VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de procedimientos penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Los contribuyentes son los responsables directos del pago de las contribuciones; los responsables solidarios se encuentran determinados en el artículo 26 del CFF en 14 fracciones, entre los que destacan las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, las que tengan conferida la dirección general, gerencia general o administración única de sociedades mercantiles, socios o accionistas, etcétera.

Los contribuyentes y responsables solidarios deben comprobar haber cumplido con las disposiciones fiscales; para ello, normalmente se auxilian de un contador y es aquí donde empiezan los problemas, ya que es éste el encargado del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables directos, si éstos no lo hacen, la responsabilidad de llevar la contabilidad queda a cargo del tercero relacionado con los contribuyentes, en ese caso el contador.

Los objetivos de la SHCP son:

Verificar que los contribuyentes o responsables solidarios cumplan con las disposiciones fiscales. Si no lo han hecho las autoridades hacendarías pueden realizar tres acciones:

1. Determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que procedan. A estos créditos o contribuciones deben sumarse los recargos, actualizaciones, multas, sanciones, factor inflacionario y demás cantidades que procedan, lo que lleva en la práctica a que, cantidades pequeñas, en un año sean muy elevadas y desproporcionadas, y son las exigibles por el fisco federal.
2. Comprobar si existe o no la omisión de delitos fiscales. El temor de todo contribuyente es la visita de servidores públicos, es que a primera vista lo espanten con que posiblemente está cometiendo un delito fiscal, y que para arreglarlo tenga que ofrecer un soborno.
3. Para proporcionar información a otras autoridades fiscales. Información de un contribuyente que va a otras oficinas para efectos legales que procedan.

Todas las facultades las pueden iniciar conjuntamente, es decir, varias autoridades pueden realizar una visita al mismo tiempo y lugar.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se inician con el primer acto que se le notifique al contribuyente.

La anterior disposición es el rublo más importante para la defensa del contribuyente, ya que la notificación de los actos de comprobación de las autoridades fiscales tienen plazos y éstos no pueden prolongarse indefinidamente en el tiempo y el espacio, así mismo debe estar apegada a derecho para su validez.

Existen otras reglas referentes a las obligaciones de los visitados o de aquellos a los que la SHCP le requiera información o simplemente ejercite sus facultades de comprobación. Dichas reglas se encuentran en el artículo 45 del CFF que expresa:

Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se de alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitantes obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitantes obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

Debe tenerse presente que aun cuando los visitantes fiscales llegan a domicilio fiscal, respaldados por la ley, deben respetar las garantías constitucionales que protegen los derechos de los contribuyentes.

Si las autoridades fiscales violan las mencionadas disposiciones, los contribuyentes tienen a su favor diversos medios de defensa que pueden proteger sus derechos, siempre y cuando cumplan tres premisas: una, que tenga la razón y el derecho; dos, que decidan hacerlo valer, y tres, que lo hagan valer con plena efectividad.

Toda visita fiscal tiene por objeto comprobar si lo manifestado por el contribuyente a las autoridades está apegado a la verdad y, además, si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones administrativas fiscales.

La verificación de documentos es la revisión contable de los movimientos de la empresa. Éste ha sido el paso más común hasta ahora realizado en la visita domiciliaria; por ello, los contadores de la SHCP aducen que cada revisión se lleva mucho tiempo, ya que se trata de revisar documento por documento, asiento por asiento, en ocasiones por dos o más ejercicios, por eso desde el desarrollo de las computadoras, ahora la revisión de discos de almacenamiento de información, combinado con los movimientos bancarios por Internet, dan como resultado que ahora las revisiones fiscales terminen en semanas.

La claridad de la contabilidad debe servir también para que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se reduzcan al menor tiempo posible con el consiguiente ahorro de tiempo para contribuyentes y contadores.

## **4.2 LAS OBLIGACIONES DE DICTAMINADORES ANTE LA SHCP.**

Un dictamen es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte, profesión o actividad en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen o análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos sobre una materia específica.

En materia fiscal un dictaminador es el contador público autorizado y registrado ante la SHCP para avalar los hechos contenidos en los estados financieros de los contribuyentes y su cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La regla básica de los dictaminadores es que deben estar registrados ante la autoridad fiscal. De acuerdo con el artículo 52 del CFF las personas que pueden obtener este registro son:

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:
  - A) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma secretaria, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
  - B) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.
- II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formula de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del reglamento de este Código.

Para obtener el registro de dictaminador, de conformidad con el artículo 45 del RCFF, el contador público deberá presentar una solicitud ante la SHCP acompañado copia certificada de los siguientes documentos:

- Que acredite su nacionalidad mexicana. Requisito que puede ser cubierto con el acta de nacimiento o la carta de naturalización.
- Cédula profesional emitida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública.
- Constancia expedida por un colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo. Esta constancia deberá haber sido expedida cuando mucho con dos meses de anterioridad.
- Expresar bajo protesta de decir verdad que no se encuentra sujeto a proceso o ha sido condenado por la comisión de algún delito de carácter fiscal o por un delito intencional que amerite pena corporal.

Una vez obtenido el registro, el dictaminador debe manifestar a la SHCP:

- Cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud.
- Comprobar a la autoridad competente (SHCP), dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional.

- Presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que demuestre que acredita su actualización respecto a las últimas disposiciones fiscales.
- A falta de lo anterior, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por el colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por el mencionado colegio o asociación.

Los contadores públicos registrados ante la SHCP o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 del CFF deberán presentar el aviso del dictamen junto con lo siguiente:

- Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
- Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de dicha persona moral.
- Número de registro asignado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en que presten sus servicios.
- Nombre de los contadores Públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

Los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales y las personas morales obligados a dictaminarse por contador público autorizado son los que se encuentran en los siguientes supuestos, previstos en el artículo 32-A del CFF:

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 27,466,183.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior \$ 54,932,367.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del Artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este Artículo:

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.



b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no

estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código, a más tardar el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes al día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.

Lo que afirma el contador público en su dictamen y el cumplimiento de las obligaciones fiscales que realizó el contribuyente, se presumen ciertas, en principio, pero no es una verdad absoluta, los hechos afirmados por el dictaminador y el cumplimiento de las obligaciones fiscales quedan sujetos a la comprobación de las autoridades hacendarias en lo que se refieren a estados financieros de los contribuyentes.

Las aclaraciones que hace el dictaminador se presumen ciertas, al igual que los elementos anteriores, si el dictamen reunió los requisitos solicitados en el artículo 52 del RCFF.

La expresión “salvo prueba de lo contrario” es la que lleva a los contadores y dictaminadores a la pesadilla de los procesos administrativos, ya que los dictaminadores son peritos en su campo y lo que afirman se tiene como cierto, y si la SHCP descubre una discrepancia entre lo que avaló el dictaminador y la realidad de lo que presentó el contribuyente, se presume de igual forma el dolo, por ello en muchos casos con lo anterior se inicia los procedimientos penales.

Los dictámenes deben formularse de conformidad con las disposiciones del RCFF, por lo que dicho reglamento y las resoluciones misceláneas deben ser una Biblia para los contadores que estén dictaminando, para dar un debido cumplimiento a esta disposición.

De igual manera, los dictámenes deben formularse de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público y el trabajo que desempeña, es decir, que el contador debe sujetarse a las normas universales, en este caso tenemos la más común que serían los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En lo que se refiere a la información que rinda como resultado del dictamen, el contador que la efectúa está avalado en cierta información y el resultado de los movimientos contables, financieros y legales de la empresa; por ello, en caso de que esos movimientos no hayan sido los correctos o hechos dentro del marco legal, la empresa, los responsables de la misma, el contador que realizó los asientos del primer resultado y el dictaminador estarán en problemas si la SHCP encuentra discrepancias entre lo manifestado y la realidad.

El contador debe emitir dos documentos: el dictamen contable de los estados financieros de los contribuyentes y un informe sobre la situación fiscal de la empresa o persona física.

El informe que presenta “bajo protesta de decir la verdad”, hace al dictaminador sujeto a una responsabilidad mayor, ya que de no ser ciertos los datos asentados en el informe podría ser responsable del delito de falsedad en informes dados a la autoridad pública distinta de la judicial, previsto y sancionado en el artículo 247 del Código Penal Federal, que dice lo siguiente:

Se impondrá de dos a seis años de prisión y multa de cien a trescientos días multa:

I.- Al que interrogado por alguna autoridad pública distinta de la judicial en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, faltare a la verdad.

II.- Al que examinado por la autoridad judicial como testigo o perito, faltare a la verdad sobre el hecho que se trata de averiguar, o aspectos, cantidades, calidades u otras circunstancias que sean relevantes para establecer el sentido de una opinión o dictamen, ya sea afirmando, negando u ocultando maliciosamente la existencia de algún dato que pueda servir de prueba de la verdad o falsedad del hecho principal, o que aumente o disminuya su gravedad, o que sirva para establecer la naturaleza o particularidades de orden técnico o científico que importen para que la autoridad pronuncie resolución sobre materia cuestionada en el asunto donde el testimonio o la opinión pericial se viertan. La sanción podrá ser hasta quince años de prisión para el testigo o perito falsos que fueran examinados en un procedimiento penal, cuando al reo se le imponga una pena de más de veinte años de prisión, por haber dado fuerza probatoria al testimonio o peritaje falsos;

III.- Al que soborne a un testigo, a un perito o a un intérprete, para que se produzca con falsedad en juicio o los obligue o comprometa a ello intimidándolos o de otro modo;

IV.- Al que, con arreglo a derecho, con cualquier carácter excepto el de testigo, sea examinado y faltare a la verdad en perjuicio de otro, negando ser suya la firma con que hubiere suscrito el documento o afirmando un hecho falso o alternando o negando uno verdadero, o sus circunstancias sustanciales.

Lo prevenido en esta fracción no comprende los casos en que la parte sea examinada sobre la cantidad en que estime una cosa o cuando tenga el carácter de acusado;

El testigo, perito o intérprete que retracte espontáneamente sus falsas declaraciones rendidas ante cualquiera autoridad administrativa o judicial antes de que se pronuncie resolución o sentencia, sólo pagará una multa de diez a doscientos pesos. Pero si faltare a la verdad al retractar sus declaraciones, se le aplicará la sanción que corresponde, con arreglo a lo prevenido en este capítulo, aumentando la pena de tres días a seis meses de prisión.

V.- Al que en juicio de amparo rinda informes como autoridad responsable, en los que afirmare una falsedad o negare la verdad en todo o en parte.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales no se sujetan a la fama o presencia de un contador público que dictamine, sino que deben comprender el estudio y análisis de los datos contenidos en los mencionados dictámenes.

Por ello, las revisiones de las autoridades fiscales pueden efectuarse en forma anterior, simultánea o posterior al ejercicio de otras facultades de revisión y abarcar a los

contribuyentes en forma directa, a los responsables solidarios y sin olvidar a los terceros relacionados con los anteriores.

La labor del contador público que dictamina es muy importante, ya que por una parte proporciona a los contribuyentes una tranquilidad en ocasiones ficticia, al creer éstos que si sus ejercicios fiscales están dictaminados, sus empresas ya tienen un aval de legitimación ante las autoridades hacendarías.

Pero aun una segunda revisión puede dejar pasar errores o discrepancias entre lo que manifestó el contribuyente y el resultado al que llegó la SHCP y por ello, las sanciones a que se hacen acreedores los contribuyentes, responsables solidarios y los terceros con ellos relacionados, entre los que destacan en primer lugar los contadores públicos y los dictaminadores de estados financieros de empresas y de personas físicas.

En el caso de haber cometido alguna infracción, el contador responsable puede perder el registro para dictaminar estados financieros, o si hubiere participado en la comisión de un delito fiscal, se cancelaría de inmediato dicho registro, además de las sanciones penales que procedan por haber incurrido en la comisión de otros delitos.

En suma, la labor de los dictaminadores debe sujetarse no sólo a las reglas de la SHCP, sino a la conciencia de una labor eficaz que encuentre errores y discrepancias e incluso que llegue a decir a los contribuyentes los manejos indebidos en que hayan incurrido, ya que al final le resultará mejor por su seguridad y por la de los contribuyentes.

El procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de actos administrativos en la esfera de la administración.

Este momento llega cuando las autoridades fiscales descubren el dolo en la conducta del contribuyente, quien, para evadir o incumplir sus obligaciones de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes, se vale de engaños o aprovechamiento de errores, y obtiene el resultado final: la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Las autoridades administrativas se convierten en órganos de revisión cuando en el ejercicio de las facultades verifican el manejo de la contabilidad.

Los elementos que se allega la autoridad administrativa para demostrar la exigencia de un ilícito tributario, son entregados por los contribuyentes en forma libre y espontánea, por ello hacen prueba plena, en su caso, en los procedimientos penales. La mayoría de estos documentos son en apariencia simples trámites administrativos, pero unidos entre sí, unos consecuencia directa de los otros, van formando la cadena de pruebas de las que se allega el investigador fiscal para demostrar el dolo en la conducta delictiva.

Un elemento de tipo penal puede derivarse del aumento patrimonial que disfrutaban los contribuyentes en agravio del fisco federal o la obtención del beneficio indebido del contribuyente, tomando en consideración que en ese elemento si alguien se beneficia,

otra parte resulta perjudicada y, en ese caso, resulta ser el erario federal. De ahí la importancia para todo contribuyente el encontrarse debidamente asesorado en los movimientos legales y contables que realiza.

### **4.3 LA RESPONSABILIDAD PENAL.**

La responsabilidad penal implica que en la comisión del delito pueden ser sujetas las personas que actuaron conforme a la conducta del tipo penal, y aquellos que ayudaron al delincuente, es decir, personas que de una u otra forma tienen que ver con la realización del delito.

Los delitos fiscales se comenten por acción u omisión, son 29 conductas sancionadas como delitos por los artículos 92 al 115 del CFF, unas por acción y otras por omisión.

La responsabilidad directa en el delito de defraudación fiscal recae en el contribuyente, que es la persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En el caso de personas morales, se obligan mediante sus representantes en términos de los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, que su representación se haga a través de personas físicas.

Artículo 10. La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.

Artículo 157. Los Administradores tendrán la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen.

Artículo 158. Los administradores son solidariamente responsables para con la sociedad:

- I. De la realidad de las aportaciones hechas por los socios;
- II. Del cumplimiento de los requisitos legales y estatutarios establecidos con respecto a los dividendos que se paguen a los accionistas;
- III. De la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley;
- IV. Del exacto cumplimiento de los acuerdos de las Asambleas de Accionistas.

Artículo 11. Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquiera clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

En los delitos fiscales se atenta contra la seguridad pública, ya que el Estado deja de percibir contribuciones y, por lo tanto, no puede cumplir con sus fines primarios, lo que resulta en la afectación a la colectividad.

El artículo 1984 del Código Civil Federal establece que cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad; éste es el principio de la idea de la responsabilidad solidaria.

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

La responsabilidad solidaria se establece en ley. El artículo 26 del CFF establece en 17 fracciones las diferentes causas por las que puede incurrirse en responsabilidad solidaria.

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

#### **Retenedores y recaudadores**

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

#### **Pagos provisionales por terceros**

- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

#### **Liquidadores y síndicos**

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

#### **Sociedades en liquidación**

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



### **Directores, gerentes y administradores**

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

- a. No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b. Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos
- c. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

### **Adquirentes de negociaciones**

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

### **Representantes de personas no residentes en el país**

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

### **Patria potestad o tutela**

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

### **Legatarios y donatarios**

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

### **Responsables voluntarios**

- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

### **Terceros para garantizar interés fiscal**

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

### **Socios o accionistas**

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

### **Libro de socios o accionistas**

Reformado DOF 5 ene 2004

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

### **Sociedades escindidas**

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

### **Maquiladoras**

- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

### **Servicios de residentes en el extranjero**

- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

### **Tiempo compartido**

Reformado DOF 5 ene 2004.

- XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan
- XVI. (Se Deroga DOF 31/XII/99)

### **Asociación en participación**

- XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

### **Alcance de la responsabilidad solidaria [2]**

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Hemos mencionado que el CFF al referirse a los terceros relacionados con ellos, indica a los contadores o dictaminadores, los que, si bien no son responsables del pago de alguna contribución, sí tienen relación con los contribuyentes y, en materia penal, son considerados como copartícipes de la comisión de un delito.

Para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa conjuntamente. Para ello será necesario que exista como resultado el beneficio indebido y que éste se reflejara en el aumento patrimonial del contribuyente, contador, dictaminador y/o asesor fiscal, o se demostrara la participación de ellos.

La autoridad judicial, en ocasiones, determina la responsabilidad penal partiendo de que la conducta delictiva la ejercitan los técnicos conocedores de la materia fiscal y, en este

supuesto, las personas que tienen más familiaridad con el derecho fiscal y las obligaciones de las empresas son los contadores, dictaminadores o administradores de la misma, olvidando que en los supuestos de la comisión de ilícitos de naturaleza tributaria, llamados de “ cuello blanco “, eminentemente medibles en dinero, los responsables directos de los ilícitos son las personas que se benefician de las maquinaciones o conductas reprobables que tienden a aumentar su patrimonio o aquéllas que omiten o no dan cumplimiento a las obligaciones formales de las empresas.

Las leyes fiscales legislan, en gran parte, sobre fracciones; es decir, al considerar multas, recargos y factor inflacionario se está calculando cantidades de dinero que no existen ni existieron en su momento, pero por los estatutos de la ley, la cantidad original aumenta a niveles y proporciones estratosféricas.

Por ello, el contador y el dictaminador tienen una función delicada, ya que fácilmente pueden ser considerados responsables de participación delictiva y ser juzgados como copartícipes, debiendo garantizar el beneficio de la libertad bajo caución durante el desarrollo del procedimiento penal tributario.

La defensa de los implicados en un proceso de esta naturaleza podría iniciar con la interposición de la demanda de amparo por la inconstitucionalidad de la disposición con que se fundamentó la autoridad.

El momento en que se comete el delito es cuando el contribuyente o su representante legal presentan la declaración del ejercicio. Hasta entonces han declarado en forma libre y voluntaria un resultado final, la autoridad fiscal acepta como buena la declaración, pero tienen expeditas las facultades de comprobación.

La comisión del delito fiscal nace en ánimo del contribuyente al aceptar no pagar las contribuciones que legítimamente debe cubrir al fisco federal o si el asesor fiscal sugiere la realización de algunos movimientos contables, financieros, que en realidad produzcan el resultado delictivo que sería la omisión de contribuciones en forma total o parcial.

El Código Penal Federal y el CFF prevén la responsabilidad en la comisión de los delitos, el primero de ellos en su parte general y el segundo en su parte específica de los delitos fiscales. Expresan ambos ordenamientos lo siguiente:

Artículo 13 CPF. Son autores o partícipes del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización.
- II. Los que los 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 quien produjo.  
Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad.

Para los sujetos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII, se aplicará la punibilidad dispuesta por el artículo 64 bis de este Código.

Artículo 95 CFF. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

La función del contador público consiste, principalmente, en llevar la contabilidad de un negocio y preparar las declaraciones fiscales. En este sentido podríamos hablar de dos tipos de contadores: los externos, que asesoran a empresas de manera independiente, y aquéllos que laboran como parte del personal administrativo en la empresa.

Los contadores internos de la empresa evidentemente son empleados, reciben órdenes de los directivos o del consejo de administración. Si no tienen puestos directivos o facultades establecidas en actas sociales, entonces no podrían firmar ninguna declaración o documento que se presente ante las autoridades hacendarias. En esta situación difícilmente se les podría hacer responsables directos o indirectos por la comisión de algún delito de naturaleza fiscal.

Una de las pruebas que podrá allegarse la autoridad hacendaria para demostrar el dolo del contador en la comisión delictiva, serían los papeles de trabajo de éste que demuestren el conocimiento de la omisión del pago de contribuciones y presentarlos como prueba documental privada en el proceso penal. Por su naturaleza esta probanza tendrá el carácter de plena.

Cabe mencionar que los contadores trabajan con documentos proporcionados por los contribuyentes, pero para adecuar la responsabilidad penal, la autoridad deberá tomar en cuenta, primero el resultado final, después los medios de preparación y comisión delictiva y finalmente, la participación y la coautoría en el mismo.

Asimismo los partícipes del delito, contadores y contribuyentes en su caso, no responden solamente del resultado de su conducta concreta, sino del delito considerado unitariamente, en este sentido existe la coparticipación delictiva.

#### **4.4 LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS CONTADORES PÚBLICOS EN LOS PROCESOS PENALES FISCALES.**

El artículo 111 del CFF establece como diversos delitos fiscales, los llevados en relación con la contabilidad y establece:

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

- I. (Se deroga).
- II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- IV. Determine pérdidas con falsedad.
- 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 territorios considerados como regímenes fiscales preferentes, a que se refiere el artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla sin incluir la totalidad de sus inversiones.
- VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.
- VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción V del artículo 28 de este Código, los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

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

Las anteriores conductas son configurativas de delitos fiscales y contables y las personas más idóneas para su realización son los contadores y dictaminadores, como ya se ha mencionado con anterioridad.

Por lo anterior las causas por las que puede ser responsable el contador público dentro del proceso penal tributario son:

- Tener un cargo de administrador y firmar las declaraciones presentadas a la SHCP.
- Beneficiarse en forma directa de la comisión de un delito pecuniario, es decir, aumentar su patrimonio con perjuicio del fisco federal por medio de maquinaciones y engaños.
- Haber sugerido a los representantes legales de la empresa, utilizar maniobras tendientes a alterar la realidad contable y fiscal de la empresa para obtener un beneficio indebido en perjuicio del erario federal.
- Ser señalado directamente por otros implicados en la causa penal, como cómplice o autor intelectual y probarse este hecho debidamente.
- Que el contador haya sugerido una forma de llevar la contabilidad que no se ajuste a Derecho, es decir, que la documentación soporte de las declaraciones no sea la indicada por el CFF y su reglamento y esta responsabilidad incida en el contador.
- Si el contador conocía que las consecuencias legales de los movimientos contables y fiscales de la empresa llegaban a un resultado delictivo y no advirtió de esta conducta a la empresa y a las autoridades hacendarias.

Los contadores públicos tienen a su cargo la tarea de llevar la contabilidad de una persona física o moral. En ocasiones pueden ser involucrados conscientemente o no en delitos fiscales por los dueños de las empresas, en otras quedan inmersos en los procesos penales por obedecer órdenes.

Pero también, existe la deslealtad de algún contador dentro o fuera de la empresa que lleva a está en algunos casos a un desfalco, o en otros a la comisión delictiva sin el ánimo de los empresarios.

Las deslealtades de los empleados en materia contable van dirigidas al activo de la empresa.

Si la empresa detecta fraude en forma interna, puede proceder en contra del empleado infiel, pero si quien detecta las alteraciones es la SHCP, los responsables de las distorsiones son los gerentes o administradores de la empresa.

Los fraudes contables perjudican no sólo a los empresarios, sino al fisco federal, de ahí la importancia de contar con una adecuada asesoría legal y contable y la revisión interna



de cada empresa, ya que a fin de cuentas la labor a futuro es conseguir la eficiencia en la competitividad, es decir, producir aprovechando al máximo los recursos.

Existen diversas empresas que poseen un departamento de auditoría interna, integrado por contadores públicos cuya función primordial es revisar el control interno de la compañía a fin de vigilar que se cumplan las políticas de procedimientos establecidos por la dirección y, entre otras cosas, se encarga de detectar los fraudes.

El fisco federal, al revisar los estados financieros de una empresa y detectar un fraude, no se preguntará si fue realizado en agravio del contribuyente, sino que verá el resultado delictivo final y procederá en consecuencia responsabilizando a los directivos de la empresa o al particular, no buscará profundidad, sino atenderá la lesión al erario federal, protegerá su propio interés. Esto hace que el control de las empresas sea una necesidad básica e indispensable.

Por lo que se refiere al dictaminador, es un profesionista especializado en materia contable, pero esta misma especialización lo ha llevado a tener una mayor responsabilidad en los procedimientos administrativos y penales, ya que su dictamen es un aval de los estados financieros del contribuyente, de ahí que al existir discrepancias en los mismos, la responsabilidad que se le puede fincar a este profesionista es mayor que cualquier otra.

El dictamen, es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte o actividad o profesión, en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen del análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica.

El artículo 52 del CFF establece que los hechos afirmados por contadores públicos en: dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, o de operaciones de enajenación de acciones que realice, o en la declaratoria formulada sobre devolución de saldos a favor de IVA o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales se presumirán ciertos siempre que se reúnan determinados requisitos. Pero los dictámenes admiten prueba en contrario.

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

## **Registro de contadores**

- I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

### **Personas de nacionalidad mexicana**

Reformado DOF 5 ene 2004

- a. Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

### **Personas extranjeras**

- b. Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

### **Dictamen o declaratoria y normas de auditoría**

- II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

### **Emisión del informe sobre la revisión de la situación fiscal del dictaminado**

- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.
- IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

### **Alcance de las opiniones [2]**

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

### **Sanciones y amonestaciones para el C.P. [3]**

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

### **Registro de despachos de contadores [4]**

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

### **Contribuyentes dictaminados podrán presentar su declaración en el formato simplificado [5]**

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por presentar su declaración del ejercicio en el formato simplificado que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Sin embargo, en caso de existir diferencias entre lo revisado por el dictaminador y lo revisado por la SHCP, puede fincar responsabilidades al dictaminador. Éstas pueden ser de naturaleza administrativa o penal, previstas y sancionadas en artículo 52 del CFF.

Para la procedencia de la acción penal en contra del dictaminador, puede darse cualquiera de los siguientes supuestos.

- Que hubiere reincidencia. Esta reincidencia debe entenderse del contribuyente en un delito fiscal y que en la nueva conducta delictiva intervenga el dictaminador al presentar su dictamen.

- Si el contador hubiera participado en la comisión de un delito fiscal. Es decir, que el dictamen presentado por el contribuyente sea parte de la probanzas del proceso y si el juez dicta sentencia condenatoria, entonces tendremos que el dictaminador ha participado en la comisión delictiva.

En el caso de una participación delictiva por el dictaminador la autoridad procederá a la cancelación inmediata del registro de éste, como lo prevé el RCFF.

Para que proceda la sentencia condenatoria contra un dictaminador deberán probarse dos cosas: el nexos causal delictivo en la comisión del ilícito y el dolo del contador al presentar el dictamen, sólo con estos elementos se demostrará en forma convincente la culpabilidad y aplicación en justicia de la sentencia condenatoria.

Así pues, las autoridades fiscales no se encuentran obligadas a aceptar como ciertos los dictámenes fiscales, por ello procede la revisión de los mismos, Si se encuentra una conducta delictiva, la opinión e interpretación del perito hará prueba plena en contra del contribuyente y del mismo perito contable que es el dictaminador.

Antes de que la autoridad fiscal proceda a iniciar el procedimiento administrativo para amonestar o exhortar al contador a cumplir la legislación, debe existir una previa audiencia en la que se dé oportunidad al contador a exponer sus razones por haber procedido en la forma que es calificada como incorrecta.

Después de esta audiencia, si el contador no satisface los requisitos establecidos en la ley, se inicia el procedimiento administrativo, pero, asimismo, para ser querrellado penalmente es necesario que exista dicha audiencia.

Por regla general, se hace saber al contador público que hubiere dictaminado, por medio de un escrito de observaciones, las irregularidades encontradas en los dictámenes, después de este aviso, quedan expedidas las facultades coercitivas que tienen las autoridades fiscales.

Las autoridades fiscales asignan un número de registro a cada contador público autorizado para dictaminar estados financieros.

El procedimiento de registro se encuentra contenido en los artículos 45 y 45-A del RCFF, los cuales indican que deberá presentarse solicitud ante autoridad fiscal, acompañando de copia certificada, los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no esta sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Los contadores públicos registrados ante la Secretaría o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 del CFF, en el que harán constar lo siguiente:

- I. Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
- II. Domicilio fiscal y Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral antes citada.
- III. Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.
- IV. Nombre de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

El procedimiento penal de dictaminadores tiene las siguientes etapas:

- Querrela presentada por la SHCP en contra del dictaminador y el contador de la empresa que tenía el cargo de gerente general.
- Declaración preparatoria del dictaminador.
- Auto de formal prisión en contra de los inculpados.
- Sentencia de amparo promovido contra el auto de formal prisión por el dictaminador.

Las interpretaciones de los dictámenes son eso: una opinión de un particular que no limita o condiciona a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de revisión para comprobar la veracidad de los informes presentados por el contribuyente y corroborados por el dictaminador.

Esta presentación del dictamen hace prueba plena en contra del mismo dictaminador en lo que se refiere a la obligación que tiene de cerciorarse de la veracidad de la documentación revisada, y si existen discrepancias encontradas por la autoridad fiscal, desde ese momento se abre una vía para que el dictaminador sea sancionado en forma administrativa.

Así pues, las obligaciones del dictaminador son las siguientes:

- Formular el dictamen de acuerdo al RCFF.
- Formular el dictamen de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del dictaminador.

- Que el contador público emita su dictamen.
- Que junto al dictamen rinda un informe sobre la revisión fiscal del contribuyente, señalando bajo protesta de decir verdad, los datos que exige el RCFF.

Para que procedan las sanciones en contra del dictaminador debe darse a éste la garantía de previa audiencia, es decir, debe ser escuchado antes de que la autoridad determine la aplicación de cualquier sanción.

Para la procedencia legal de la sanción deben demostrarse las faltas de formalidad cometidas por el dictaminador al presentar el dictamen. El proceso administrativo de suspensión y cancelación del registro que faculta a dictaminar a un contador se encuentran en los artículos 57 y 58 del RCFF.

#### Artículo 57 RCFF.

La Secretaría amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

#### **Amonestaciones por**

- I. Se amonestará al contador público cuando:
  - a. Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
  - b. La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
  - c. No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.
  - d. No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

#### **Motivos de suspensión**

- II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:
  - a. Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

- b. El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

Reformada fracción segunda, inciso c) - DOF 21 de mayo 2002

- c. No exhibir los papeles de trabajo a que se refiere el artículo 55 fracción I, inciso b), de este Reglamento, en cuyo caso la suspensión será de uno a dos años.
- d. No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e. Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- f. Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- g. Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

### **Cancelación**

III. La cancelación procederá cuando:

- a. Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

### **Concepto de reincidencia**

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

- b. Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictamen de acuerdo al artículo 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictamen de acuerdo con el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 58 RCFF.

Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

### **Plazo para ofrecer pruebas y evitar la suspensión o cancelación**

- I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito

### **Aviso cancelación o suspensión del CP**

- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro

Todos estos procedimientos judiciales tienen sus ventajas y desventajas, pero la interposición de la demanda de amparo permitiría al particular una defensa más amplia de sus intereses, gracias al manejo adecuado de los incidentes de suspensión que puede hacer valer en su favor.

En resumen, la responsabilidad de los contadores y dictaminadores dentro de los procedimientos de orden penal es bastante grande debido a la certificación que hacen los dictaminadores, en las declaraciones que formulan, además de que, antes de emitir un dictamen o elaborar una declaración, los contadores deben verificar cuidadosamente la documentación soporte de esa declaración, ya que de no hacerlo, podrían hacerse acreedores a sanciones administrativas en el mejor de los casos, o en el peor de ellos, ser considerados como cómplices o autores intelectuales de la maquinación de un delito fiscal.

La SHCP puede imponer una sanción administrativa al contador que no acate las disposiciones fiscales, esto es, la imposición de multas.

Una multa es la pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero. La multa fiscal es la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal.



El CFF expresa que el monto de las multas debe establecerse entre un mínimo y un máximo, fundando y motivando la aplicación de las mismas. Esta determinación de multas por infracción a las disposiciones fiscales se hará en forma independiente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales, si se llega a incurrir a una responsabilidad penal.

**Existe la responsabilidad de que las multas se impongan con agravantes. Al respecto el artículo 75 del CFF expresa:**

Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

#### **Agravantes**

- I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:
  - a. Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
  - b. Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

#### **Determinación de la reincidencia**

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

#### **Otras agravantes**

- II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

### **Documentos u operaciones falsos**

- a. Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

### **Deducciones o acreditamientos con documentos de terceros**

- b. Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

### **Dos o más sistemas contables**

- c. Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

### **Dos o más libros sociales similares**

- d. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

### **Destrucción total o parcial de la contabilidad**

- e. Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

### **Microfilmación o grabación de documentos sin cumplir requisitos**

- f. Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. La procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

### **Uso indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes**

- g. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

### **Retención de contribuciones**

- III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

### **Agravante por infracción continuada**

- IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

### **Multa por infracción de diversas disposiciones fiscales**

- V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

### **Aplicación de la multa que sea mayor por omisión de diversas disposiciones**

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor

### **Omisión de declaraciones o avisos**

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

### **Reducción de la multa en 20% por pago dentro los 45 días**

- VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código

Una disposición que prevé una infracción en la que evidentemente la responsabilidad recae sobre los contadores, se encuentra en el artículo 78 del CFF que expresa:

Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

Los errores aritméticos son casi siempre atribuibles a los contadores, ya que un contribuyente normal debe acudir a este tipo de profesionistas para que sean quienes calculen las contribuciones a pagar, y como peritos en cuentas, son ellos quienes deben calcular el importe a pagar, en su caso, de las contribuciones de sus clientes.

Las infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad y los comprobantes del mismo, así como sus sanciones, se encuentran establecidas en los artículos 83 y 84 del CFF, que se expresan a continuación.

ARTICULO 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. (Se deroga).

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ARTÍCULO 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

I. De **\$843.00** a **\$8,421.00** a la comprendida en la fracción I.

II. De **\$180.00** a **\$4,211.00** a las establecidas en las fracciones II y III.

III. De **\$180.00** a **\$3,368.00** a la señalada en la fracción IV.

IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

V. De **\$513.00** a **\$6,736.00**, a la señalada en la fracción VI.

VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para

determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

VII. De **\$1,686.00** a **\$8,421.00**, a la establecida en la fracción VIII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

VIII. De **\$3,864.00** a **\$19,321.00**, a la comprendida en la fracción XIII.

IX. De **\$7,728.00** a **\$77,284.00** y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

X. De **\$550.00** a **\$9,161.00**, y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.

XI. De **\$366.00** a **\$7,329.00**, a la comprendida en la fracción XII.

XII. De **\$966.00** a **\$2,898.00**, a la comprendida en la fracción XIV, por cada documento en el que se omita incluir la clave vehicular referida.

XIII.- De \$1,000.00 a \$3,000.00, a la señalada en la fracción XV, por cada operación no identificada en contabilidad.

La procedencia de las sanciones administrativas para los contadores públicos, dependerá si son internos o externos. Si son internos las sanciones serán dirigidas a la compañía, pero si son externos el contador tendrá que rendir cuentas y pagar las multas correspondientes.

Así pues, las multas son accesorios de las contribuciones pero tienen la naturaleza de las contribuciones, lo que significa que en resultado final, las multas deben considerarse como contribuciones.

La responsabilidad civil puede definirse como la obligación de soportar la reacción del ordenamiento jurídico frente al hecho dañoso, o como la consecuencia de la violación del deber jurídico de no dañar a nadie.

Para hablar de la responsabilidad civil a que pueden sujetarse los contadores públicos y dictaminadores debemos hablar de la gestión de negocios y de las obligaciones que nacen en materia civil, así como la presentación de servicios profesionales.

El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga, según lo prevé el artículo 2546 del Código Civil.

El artículo 2547 establece que el contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. El mandato que implica el ejercicio de una profesión se presume aceptado cuando es conferido a personas que ofrecen al público el ejercicio

de su profesión, por el solo hecho de que no lo rehúsen dentro de los tres días siguientes.

La aceptación puede ser expresa o tácita. Aceptación tácita es todo acto en ejecución del mandato.

Así pues, en manera contable debe entenderse que si un contribuyente encarga a un contador que revise, lleve su contabilidad y prepare sus declaraciones fiscales, y si éste no rehúsa en forma expresa, se entiende que existe un mandato entre el contribuyente y el contador público.

Por ello, los contribuyentes deberán conocer y exigir los títulos profesionales adecuados a las personas que contratarán para que éstas les proporcionen la asesoría contable y jurídica más adecuada a la defensa de sus intereses.

La prestación de servicios profesionales puede establecerse mediante un contrato entre las partes, es decir, el contribuyente contrata los servicios profesionales de un contador a efecto de que éste lleve su contabilidad y cumpla sus obligaciones formales.

El contrato de prestación de servicios profesionales regula la responsabilidad entre las partes en materia civil y administrativa y, en su caso, puede llegar a deslindar la responsabilidad penal.

En materia de responsabilidad civil, el contador público o el dictaminador puede responder ante sus clientes, en este caso, los contribuyentes, por:

- Negligencia. Es el descuido, omisión o la falta de aplicación.
- Impericia. Es la imputación personal de responsabilidad, la falta de observación, atención, cuidado.
- Dolo. Debemos entenderlo como la voluntad apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta discreta en los tipos de delito que requieren esa forma de referencia psicológica del sujeto a su hecho.

El artículo 1910 del Código Civil establece que “el que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause daño a otro, está obligado a repararlo, a menos que se demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima”.

La responsabilidad civil requiere de la concurrencia de los siguientes elementos:

- Un hecho ilícito.
- La existencia de un daño.
- Un nexo de causalidad entre el hecho y el daño.

El artículo 1915 del Código Civil expresa “la reparación del daño debe consistir a la elección del ofendido en el restablecimiento de la situación anterior, cuando ello sea posible, o el pago de daños y perjuicios”.

Por lo tanto la responsabilidad civil puede traducirse en la reparación del daño, misma que puede abarcar las cantidades pagadas por el contribuyente a la SHCP, más los perjuicios causados y demostrados por el contribuyente, más los gastos del juicio y los honorarios de los abogados, además de una reparación moral que puede ser la tercera parte del daño principal.

Cualquiera de las responsabilidades fincadas al contador público puede acabar con su patrimonio y su reputación.

De ahí la importancia de conocer con exactitud el grado de responsabilidad que pueden tener los contribuyentes y los terceros con ellos relacionados, en especial los contadores de las empresas y los que tienen autorización para dictaminar estados financieros de las mismas para el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales y así, hacer respetar el estado de Derecho en México por gobernantes y gobernados por igual.



***CAPÍTULO 5: LOS REGIMENES FISCALES  
PREFERENTES Y EL LAVADO  
DE DINERO.***

**5.1 CONCEPTOS BASICOS.**

**5.2 LOS REGIMENES FISCALES PREFERENTES.**

**5.3 EL LAVADO DE DINERO.**

## **5.1 CONCEPTOS BÁSICOS.**

### **Concepto de residencia y domicilio fiscal.**

Estudiando la doble tributación en México con países con los que se tienen firmados convenios para evitar el doble gravamen, encontramos que naciones que han sido refugio favorito de inversionistas nacionales y las jurisdicciones de baja imposición fiscal que son, a fin de cuentas, naciones con las que no se tiene convenios para gravar el ingreso de forma alguna.

El artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que:

Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México respecto de todos los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

La fracción I del artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta menciona a los residentes en México respecto de los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan, sin importar el lugar donde se generen estos ingresos, este artículo no señala quienes son los residentes en territorio nacional; por ello, el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación, establece:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

Respecto a lo que se define como establecimiento permanente y base fija, éste se encuentra descrito en el artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los párrafos 1,2 y 3, que dicen:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios

personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

El concepto de establecimiento permanente es otro elemento que debe tenerse en consideración en los convenios para evitar la doble tributación.

Cabe aclarar que los beneficios de un convenio para evitar la doble tributación se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes del extranjero y demuestran dicha residencia en el país, país con el cual se ha celebrado este convenio ya que en el Estado en el que tienen su residencia fiscal se aplicará la ley doméstica.

Los sujetos pasivos deberán acreditar su residencia fiscal en el Estado en el que se les considera como extranjeros, y tan es así que el artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en México, señala:

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

La solicitud para obtener la constancia de residencia deberá presentarse ante la autoridad hacendaria. En cuanto a la certificación, los contribuyentes, para acreditar su residencia fiscal en el país que se trate, podrán hacerlo mediante la certificación expedida por la autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al impuesto sobre la renta, bajo el régimen aplicable a los residentes en el país de referencia.

Las certificaciones a que se refiere la presente regla tendrá vigencia durante el año de calendario en que se expida.

Podemos observar entonces que el convenio de doble tributación es altamente benéfico para contribuyentes que por razón de su negocio o actividad tienen relación con dos naciones, de la manera anterior se evitan el pago doble de contribuciones, ya que pagando la contribución a una nación, el mismo pago puede ser acreditado en la otra.

Así, para cualquier nacional los conceptos de residencia y domicilio fiscal le indicarán el lugar en donde deberá pagar las contribuciones que adeude, los temas de ingreso acumulable le sirven para saber la cantidad a pagar, y los convenios firmados entre México y distintas naciones para evitar el pago de doble tributo. Y por último, los conceptos de residentes nacionales y extranjeros dentro de los convenios mencionados sirven para identificar al sujeto obligado al pago de contribución.

El movimiento financiero de capitales de un país a otro, sobre todo con las actuales facilidades basadas en sistemas de cómputo, ha permitido que grandes cantidades de capitales abandonen un país en cuestión de minutos, impactando a la economía en segundos. Hay que mencionar que los movimientos financieros intentan ser controlados por todas las naciones como medio lógico de defensa de la seguridad nacional, tanto para evitar la fuga de capitales como el lavado de dinero, producto de actividades ilícitas, por lo que los conceptos anteriores son de una importancia mayor día con día.

### **Ingreso acumulable y doble tributación.**

Debemos entender que la fuente de riqueza es el lugar en donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto.

La utilidad fiscal sirve única y exclusivamente para amortizar las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios. Cuando el contribuyente obtiene un resultado positivo, o sea que sus ingresos son superiores a sus deducciones, tendrá una utilidad fiscal y asimismo cuando sus erogaciones sean superiores a sus ingresos obtendrá una pérdida fiscal. Puede suceder que el contribuyente no tenga pérdidas fiscales anteriores, entonces en este caso la utilidad fiscal se convierte automáticamente en el resultado fiscal.

Ahora bien, como ingreso acumulable es la suma de ingresos que obtiene el contribuyente persona física o moral en dinero, bienes, servicios, crédito o en cualquier otro tipo de ingresos, entre los que puede considerarse a los obtenidos en el desarrollo normal de las actividades del contribuyente.

De este tipo de ingresos surge la llamada doble tributación, es decir, el pago de la contribución en un Estado implica que el contribuyente no pague dos veces la misma contribución, de ahí surgió la necesidad de la firma de los convenios para evitar la doble tributación.

México ha suscrito a la fecha los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y evitar la evasión fiscal con los siguientes países: Alemania, Bélgica, Canadá, Chile, Ecuador, España, Estados Unidos, Francia, Italia, Países Bajos, Suecia, Suiza, y La Unión Europea, principalmente.

En este tipo de convenios los países firmantes establecen una serie de cláusulas para unificar criterios y definiciones de diferentes aspectos en materia de impuesto sobre la renta (ISR).

Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez el mismo ingreso.

Por principio de cuentas, el convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada Estado contratante, en México será exigido el ISR, mismo que grava la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluyendo impuestos sobre ganancias derivadas de la enajenación de bienes o inmuebles.

Como ingresos sujetos a estos convenios encontramos los siguientes: por rentas inmobiliarias; beneficios empresariales; Navegación marítima y aérea; empresas asociadas; dividendos; intereses; imposición sobre sucursales; regalías; ganancias de capital; servicios personales independientes; trabajos independientes; participación de consejeros; limitación de beneficios; de artistas y deportistas; pensiones, anualidades y alimentos; funciones públicas; estudiantes, y otras rentas.

### **Los territorios con regímenes fiscales preferentes en la Ley de Impuesto sobre la Renta.**

El concepto de territorios con regímenes fiscales preferentes o paraísos fiscales, se encuentra definido en el artículo 212 de LISR, como se menciona a continuación:

Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones en regímenes fiscales preferentes, las ubicadas en los territorios con regímenes fiscales preferentes a que se refieren las disposiciones transitorias de esta Ley.

En los casos en los que se haga referencia a inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes, se entenderán incluidas las que se realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión, y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en dichos territorios, inclusive las que se realicen a través de interpósita persona.

Se presume, salvo prueba en contrario, que son transferencias a cuentas de una persona residente en México, las transferencias provenientes de cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar, efectuadas u ordenadas por dicha persona residente en el país, a cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar, en instituciones financieras ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes. Para los efectos de este párrafo, se considera que son inversiones en cuentas ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes de dicha persona, entre otros casos, cuando las cuentas referidas sean propiedad o beneficien a las personas mencionadas en la fracción I del artículo 176 de esta Ley, o a su apoderado, o cuando estas personas aparezcan como titulares o cotitulares de las mismas, como beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

Para los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considera que una inversión está ubicada en un territorio con régimen fiscal preferente, cuando tenga presencia física, cuando las cuentas o inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones financieras situadas en dicho territorio, se cuente con un domicilio o apartado postal o la persona tenga su sede de dirección efectiva o principal en dicho territorio, se constituya en la misma, se celebre o regule cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, de conformidad con la legislación de tal territorio. Las personas morales ubicadas en un territorio con régimen fiscal preferente que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas no se considerarán como una inversión a que se refiere este artículo.

No estarán a lo dispuesto en este artículo, las inversiones indirectas en un territorio con régimen fiscal preferente cuando se interpongan personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, en países cuyas legislaciones les obliguen a anticipar la acumulación de los ingresos de territorios con regímenes fiscales preferentes y el contribuyente cuente con la documentación que acredite que se anticipó dicha acumulación. Las autoridades fiscales darán a conocer una lista que contenga los países que incluyen en su legislación las disposiciones a que se refiere este párrafo.

Tampoco se considerarán inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes, las que estén representadas por una participación indirecta promedio por día que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de estas inversiones o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona. Para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene influencia en la administración y control de las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes.

Para la determinación del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de esta Ley o personas vinculadas, ya sean residentes en México o en el extranjero. Para los efectos de este párrafo, se considera que existe vinculación entre personas, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios o si son de la misma familia.

Para los efectos de esta Ley, se considera que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de sus inversiones ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, cuando la proporcione en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Otro artículo que es esencial en relación es el artículo 86 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, fracción XIII, sobre las obligaciones de las personas morales, que nos dice:

Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las mencionadas en los artículos 212 y 213

➤ Declaración de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

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

Pero otra obligación que ha atemorizado a la mayor parte de los contribuyentes, es que no sólo deberá presentar la declaración informativa, sino también, y esto es importante, a la misma deberá acompañarse de los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o por cualquier otra inversión y todo tipo de documentación que haya generado la inversión en el paraíso fiscal.

Los artículos anteriores permiten a las autoridades hacendarias ubicar el monto de las operaciones que hayan realizado el contribuyente nacional o que hubiere generado la riqueza en México; para comprobar estas obligaciones la autoridad solamente podrá realizarlos con ejercicios terminados.

En el caso de las personas físicas el tratamiento de los ingresos en territorios con regímenes fiscales preferentes y obligaciones que debe tener el contribuyente, se encuentran citadas en el artículo 212 Y 213 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, como a continuación se especifica:

Para los efectos de este Título, se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio derivados de las inversiones a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de la misma, siempre que no se hayan gravado con anterioridad en los términos de los Títulos antes citados, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación



directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional.

Los ingresos gravables a que se refiere este artículo se determinarán cada año de calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 14, 15, 127, 169 y 170, según corresponda, de esta Ley. El impuesto que corresponda a los mismos se enterará conjuntamente con la declaración anual. Se considera que las inversiones a que se refiere este artículo producen ingresos para los inversionistas en las fechas a que se refiere esta Ley.

Cuando los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las inversiones a que se refiere el artículo 212 de esta Ley y presenten dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la misma, podrán disminuir proporcionalmente a su participación directa o indirecta promedio por día, las deducciones que correspondan a dichas inversiones de conformidad con lo previsto por los Títulos II y IV de la misma, de la totalidad de los ingresos gravables del ejercicio a que se refiere este artículo, para determinar la utilidad o pérdida fiscal de las citadas inversiones y, en su caso, podrán determinar el resultado fiscal de las mismas, disminuyendo las pérdidas en que hayan incurrido estas inversiones en los términos del artículo 61 de esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente únicamente disminuirá dichas pérdidas de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes derivadas de las inversiones previstas en este artículo.

Para los efectos de la determinación de los ingresos a que se refiere este artículo, el contribuyente considerará ingreso gravable el interés devengado a favor y el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de esta Ley. No obstante lo anterior, podrá deducir el ajuste anual por inflación deducible, en términos del citado artículo, siempre que presente la declaración informativa mencionada anteriormente.

Las personas que tengan una inversión directa en un territorio con régimen fiscal preferente en la que no tengan el control efectivo o el control de su administración, podrán pagar el impuesto en los términos de este artículo hasta que perciban los ingresos, dividendos o utilidades correspondientes a dichas inversiones. Salvo prueba en contrario, se presume que dichas personas tienen control en la mencionada inversión.

El impuesto se determinará aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravable, utilidad fiscal o resultado fiscal, a que se refiere este artículo, según sea el caso.

El contribuyente llevará una cuenta de los ingresos, dividendos o utilidades provenientes de las inversiones que tenga en territorios con regímenes fiscales preferentes que estén a lo dispuesto por el artículo 212 de esta Ley. Esta cuenta se adicionará con los ingresos gravables, utilidad fiscal o resultado fiscal de cada ejercicio, por los que se haya pagado el impuesto a que se refiere este artículo, y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos por el contribuyente

provenientes de las citadas inversiones adicionados de la retención que se hubiere efectuado por la distribución, en su caso, en dicho territorio. Cuando el saldo de esta cuenta sea inferior al monto de dichos ingresos, dividendos o utilidades percibidos, el contribuyente pagará el impuesto por la diferencia aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir el ingreso gravado, la utilidad fiscal o resultado fiscal del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se perciban ingresos, utilidades o dividendos con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se perciban los ingresos, dividendos o utilidades.

Las cantidades percibidas de una inversión ubicada en un territorio con régimen fiscal preferente se considerarán ingreso, utilidad o dividendo, percibido de dicha inversión, conforme a lo previsto en este artículo, salvo prueba en contrario.

Los ingresos, dividendos o utilidades percibidos, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado en los términos de este artículo se adicionarán a la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 88 de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable tratándose de personas morales.

Cuando el contribuyente enajene acciones de una inversión ubicada en un territorio con régimen fiscal preferente se determinará la ganancia en los términos del párrafo tercero del artículo 24 de esta Ley. El contribuyente podrá optar por aplicar lo previsto en el artículo 24 de la misma Ley, como si se tratara de acciones emitidas por personas morales residentes en México.

Tratándose de ingresos derivados de la liquidación o reducción del capital de personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, el contribuyente deberá determinar el ingreso gravable en los términos del artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente llevará una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital y las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por cada accionista y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen a cada accionista.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización, hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación de cada accionista, a que se refiere este artículo, entre el total de acciones que tuviere cada uno de ellos de la persona moral, a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

No se considerarán ingresos gravables en los términos de este artículo, los generados de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes en personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en territorios con regímenes fiscales preferentes, siempre que los ingresos derivados de dichas inversiones provengan de la realización de actividades empresariales en tales territorios y al menos el 50% de los activos totales de estas inversiones consistan en activos fijos, terrenos e inventarios, situados en territorios con regímenes fiscales preferentes, que estén afectos a la realización de dichas actividades en los citados territorios. El valor de los activos a que se refiere este párrafo se determinará conforme a lo dispuesto en los artículos correspondientes de la Ley del Impuesto al Activo, sin considerar para estos efectos las deducciones por inversiones en el impuesto sobre la renta, a que se refiere esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará tratándose de ingresos que obtengan las mencionadas personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, por concepto del otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, dividendos, intereses, ganancias de la enajenación de bienes muebles e inmuebles o regalías, cuando dichos ingresos representen más del 20% de la totalidad de los ingresos obtenidos por dichas inversiones del contribuyente.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán aplicar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6o. de esta Ley respecto del impuesto que se hubiera pagado en los territorios con regímenes fiscales preferentes.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes antes señalados podrán efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta que se haya retenido y enterado en términos del Título V de esta Ley, por los ingresos de sus inversiones ubicadas en tales territorios. Para estos efectos, el impuesto retenido sólo se acreditará contra el impuesto que corresponda pagar de conformidad con este artículo, siempre que el ingreso gravable, utilidad o resultado fiscal, a que se refiere este precepto, incluya el impuesto sobre la renta retenido y enterado en México.

El monto del impuesto acreditable a que se refiere el párrafo anterior no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravado en los términos del Título V de la misma.

Para los efectos de este artículo, la contabilidad que los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales deberá reunir los requisitos que establece la fracción I del artículo 87 de esta Ley.

Los contribuyentes personas físicas que durante el ejercicio fiscal hubieran realizado o mantenido inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes que en su totalidad no excedan de \$160,000.00 no estarán a lo dispuesto en el presente artículo.

Para los efectos de este artículo, la contabilidad que los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales deberá reunir los requisitos que establece la fracción I del artículo 86 de esta Ley.

En suma los anteriores artículos son los más importantes que se hayan presentado en los últimos años para combatir la fuga de capitales y con la adecuada información al enterar a los contribuyentes que han llevado dichos capitales a paraísos fiscales a que regresen los mismos en el plazo de un año, una sana medida que beneficiará a la economía del país.

## **5.2 LOS PARAÍOS FISCALES.**

### **Concepto de paraíso fiscal.**

El paraíso fiscal debe verse como un refugio, un escondite para cualquier persona, donde pueda ver incrementar su inversión sin intervención de ningún órgano de gobierno.

Los usuarios de los paraísos fiscales son, o bien personas físicas, esto es, personas que llevan una existencia y una vida real, o personas morales o jurídicas.

Las personas morales son, por lo general, sociedades mercantiles que gozan de personalidad moral, es decir, de una ficción legal. Ya que las personas morales no pueden existir sino en cuanto están movidas por personas físicas, de las cuales ellas son reflejo. Un paraíso fiscal puede ser muy ventajoso para una persona física, y carente de interés para una persona moral.

Así, el principado de Mónaco es un auténtico paraíso fiscal para las personas físicas, puesto que en él no existe ningún impuesto sobre la renta. Por el contrario, el principado no es, en modo alguno, un paraíso fiscal para una sociedad que tenga allí su domicilio, ya que, en efecto, ésta debería hacer frente a un impuesto de 32% sobre sus beneficios, cuando más de un 25% de su volumen de negocios se realiza fuera del principado.

Por el contrario la isla de Jersey es uno de los mejores paraísos fiscales para las sociedades comerciales no residentes y que allí se constituyen, ya que haciendo un pago de 300 libras al año, no tienen que declarar beneficio alguno y ni siquiera deben justificar el mantenimiento de una contabilidad. Sin embargo, para una persona física que allí reside, Jersey no es sino un medio paraíso fiscal, puesto que existe un impuesto sobre la renta al tipo de 20%.

En México se ha presentado una enorme fuga de capitales, es decir, los ingresos provenientes de operaciones de residentes en México simplemente al parecer no declararon sus ingresos y realizaron una serie de transferencias hacia diversos paraísos fiscales, lo que llevo a las autoridades hacendarias nacionales a realizar una serie de modificaciones para reintegrar las sumas de dinero que no pagaron contribuciones.

Una de las falacias más extendidas en México es que cualquier país extranjero era un mejor refugio fiscal que la propia nación, incluso en el caso de nacionales que obtuvieron determinadas cantidades en territorio nacional, estas creencias se han visto desmentidas por la realidad, primero los convenios de doble tributación con una serie de naciones han puesto una serie de barreras fiscales en un numero cada vez mayor de países, lo que obliga al nacional a pagar impuestos en otro país, el que haya escogido como refugio fiscal. Otro elemento es que diversas naciones han emprendido un serio combate al lavado de dinero, esto es, dinero que se presume de origen ilícito.

Cuando un nacional lleva su dinero al extranjero, haya escogido o no un paraíso fiscal, tiene en mente la seguridad de su inversión, pero con esta actitud perjudica al país más

de lo que se imagina, ya que dicha salida de dinero representa una fuga de capitales, además del riesgo de la inversión en el extranjero.

Según la fracción III del artículo cuarto transitorio del 2001 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, existen naciones consideradas como jurisdicciones de baja imposición fiscal y son las siguientes:

III. Se consideran territorios con regímenes fiscales preferentes para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código Fiscal de la Federación:

Anguila  
Antigua y Bermuda  
Antillas Neerlandesas  
Archipiélago de Svalbard  
Aruba  
Ascensión  
Barbados  
Belice  
Bermudas  
Brunei Darussalam  
Campione D'Italia  
Commonwealth de Dominica  
Commonwealth de las Bahamas  
Emiratos Árabes 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  
Groenlandia  
Guam  
Hong Kong  
Isla Caimán  
Isla de Christmas  
Isla de Norfolk  
Isla de San Pedro y Miguelón  
Isla del Hombre  
Isla Qeshm  
Islas Azores  
Islas Canarias  
Islas Cook  
Islas de Cocos o Kelling  
Islas de Guernesey, Jersey, Alderney, Isla Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou (Islas del Canal)

Islas Malvinas  
Islas Pacífico  
Islas Salomón  
Islas Turcas y Caicos  
Islas Vírgenes Británicas  
Islas Vírgenes de Estados Unidos de América  
Kiribati  
Labuán  
Macao  
Madeira  
Malta  
Montserrat  
Nevis  
Niue  
Patau  
Pitcairn  
Polinesia Francesa  
Principado de Andorra  
Principado de Liechtenstein  
Principado de Mónaco  
Reino de Swazilandia  
Reino de Tonga  
Reino Hachemita de Jordania  
República de Albania  
República de Angola  
República de Cabo Verde  
República de Costa Rica  
República de Chipre  
República de Djibouti  
República de Guyana  
República de Honduras  
República de las Islas Marshall  
República de Liberia  
República de Maldivas  
República de Mauricio  
República de Nauru  
República de Panamá  
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  
Santa Lucía  
Serenísima República de San Marino  
Sultanía de Omán  
Tokelau  
Trieste  
Tristán de Cunha  
Tuvalu  
Zona Especial Canaria  
Zona Libre Ostrava

LVIII. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción anterior, el Gran Ducado de Luxemburgo será considerado como jurisdicción de baja imposición fiscal hasta en tanto entre en vigor el Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el capital entre dicho país y los Estados Unidos Mexicanos.

LV. Tratándose de colocaciones de títulos de deuda de empresas mexicanas en países con los que México no tenga celebrado tratado para evitar la doble imposición, durante el ejercicio de 2001 se aplicará la tasa del 4.9% sobre los intereses pagados que deriven de dichos títulos, siempre que se trate de países con los que México haya concluido negociaciones. Los países a que se refiere esta fracción son:

Ecuador  
Grecia  
Indonesia  
Luxemburgo  
Polonia  
Portugal  
Rumania  
Venezuela

Como se puede observar, existen una serie de naciones, principados, reinos, islas o jurisdicciones que cubren la totalidad del globo terráqueo, pero un inversionista debería considerar las siguientes características antes de invertir un capital en cualquiera de estas jurisdicciones.

1. La existencia de la jurisdicción fiscal, entre los que cabe considerar varios elementos como la situación geográfica respecto de México, la población y el idioma, los recursos hoteleros y el costo de la vida, ya que al sacar el capital del país el inversionista deberá acudir en una o más ocasiones al lugar en donde tiene su inversión, lo que le representara sin lugar a duda una erogación que puede ser mayor o menor pero que repercutirá en el capital mismo de la inversión.
2. Que la situación política de la jurisdicción de baja imposición fiscal, sea estable; en ocasiones la estabilidad política, social y económica del paraíso fiscal depende de otra nación más grande y exigente en cuestiones fiscales; también existen



naciones, sobre todo en Africa, políticamente inestables, al borde de revueltas militares o revoluciones, por lo que este aspecto debe revisarse cuidadosamente antes de elegir un refugio fiscal de esta naturaleza.

3. Los medios de comunicación en la jurisdicción de baja imposición. Tanto el transporte para llegar a dicho lugar como posibilidad de comunicarse a otra parte del mundo y la posibilidad de realizar transferencias, mismas que pueden ser por satélite, Internet, teléfono o cualquier otro medio de comunicación.
4. La estabilidad económica, ya que existen muchas naciones que tienen el problema de allegarse recursos, así, cualquier acontecimiento de naturaleza explosiva puede representar la pérdida del capital a favor de la nación.
5. La estabilidad de la moneda en el paraíso fiscal, ya que una devaluación puede hacer que el inversionista pierda cantidades importantes de dinero. De hecho esta posibilidad es la que, posiblemente, ha producido las fugas de capital en México, pero este mismo movimiento ha tratado de evitar la devaluación del peso mexicano.
6. El conocimiento de las estructuras sociales que conforman dicho paraíso, lo encontramos en el sistema jurídico. En caso de que exista alguna controversia legal, del sistema financiero y el status legal de los bancos para los mismos fines, esta debe conocerse, ya que en caso de existir una controversia, deberá acudirse a abogados de las naciones en los que se tenga la inversión, medidas que pueden ser más gravosas que la inversión misma.
7. El conocimiento de los tratados o convenios que existen entre la jurisdicción y México y el alcance legal de los mismos, que evitan la doble tributación, el lavado de dinero y el narcotráfico.
8. Verificar el status jurídico del inversionista en dicho paraíso, es decir conocer que tipo de impuestos debe pagar al Estado, así como el costo de los servicios financieros.
9. El tiempo que debe permanecer el inversionista en la jurisdicción y el costo de la estancia en la misma.
10. El anonimato, vital para el inversionista que desea mantener en reserva la mencionada inversión y así no ser objeto de persecuciones legales en su país de origen, por decir algo; pero, sobre todo, la reserva para poder disfrutar pacíficamente de su inversión se enfrenta a una disyuntiva para el inversionista; por una parte se encuentra la obligación de presentar declaraciones informativas de la inversión realizada y por otra el deseo de no declarar apostando a que las autoridades fiscales de México no tendrán la posibilidad de localizar las inversiones realizadas, un riesgo muy grande, de cinco a quince años de prisión sin posibilidad ni derecho a libertad bajo fianza.

11. Como último factor es el de las facilidades para retirar su inversión y poder llevarla a otro país o regresarla a México, en este sentido será necesario que el inversionista conozca los controles sobre divisas que tiene determinada nación para la reinversión de capitales.

Como puede observarse, la elección de inversión en un paraíso fiscal es una labor compleja y sumamente especializada, ya que la idea de que todo inversionista puede llevar y sacar su dinero de un país a otro se encuentra alejada de la realidad y puede poner en riesgo su inversión.

Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

El impuesto será el 20% del monto total de la operación, sin deducción alguna.

La retención deberá efectuarse por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México. En caso distinto el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 204 LISR, y sean residentes de un país que no sea considerado por esta Ley como jurisdicción de baja imposición fiscal o como país en el que rige un sistema de tributación territorial, podrán optar por aplicar la tasa del 40% sobre la ganancia obtenida que se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 148 de la misma. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refieren los párrafos anteriores, deberán presentar un dictamen formulado por contador público registrado ante las autoridades fiscales conforme a las reglas que señale el Reglamento de esta Ley, en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales. Asimismo, deberán acompañar como anexo del dictamen copia de la designación del representante legal.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, el contador público deberá informar en el dictamen el valor de mercado de las acciones que se enajenan, señalando la forma en que consideró los elementos a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 91 de esta Ley, en la determinación del precio de venta de las acciones enajenadas.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a lo dispuesto en este artículo, se hará acreedor de las sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación.  
*CFE* 52 penúltimo párrafo.

Se exceptúan del pago del impuesto por los ingresos a que se refiere este artículo, cuando la operación se realice a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en reglas generales que al efecto expida, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales. En los casos de fusión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de sus acciones de las sociedades fusionadas si las acciones de estas sociedades no eran de las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista en los términos de este artículo.

En el caso de adquisición por parte de residentes en el extranjero de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, las autoridades fiscales podrán practicar avalúo de la operación de que se trate y si éste excede en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente, en cuyo caso se incrementará su costo por adquisición de bienes con el total de la diferencia citada. El impuesto será del 40% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna debiéndolo enterar el contribuyente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales, con la actualización y los recargos correspondientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable independientemente de la residencia del enajenante.

En las adquisiciones a título gratuito, el impuesto será el 20% sobre el total de avalúo de las acciones o partes sociales sin deducción alguna; dicho avalúo deberá practicarse por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos que se reciban como donativos a que se refiere el artículo 109 fracción XIX inciso a) de esta Ley.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.

Tratándose de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar la transmisión de acciones a que se refiere este artículo a un valor distinto del que hubieran usado partes independientes en operaciones comparables, siempre que éste no sea inferior a su costo fiscal. Las autorizaciones a que se refiere este artículo solamente se otorgarán con anterioridad a la reestructuración, y siempre que el enajenante y el adquirente no residan en una jurisdicción de baja imposición fiscal o en un país con el que México no tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información. Si el enajenante y el adquirente residen en un país con el que México no tiene en vigor un acuerdo amplio de

intercambio de información, se podrá obtener la autorización a que se refiere este párrafo, siempre que la autoridad fiscal del país en el que residan proporcione a las autoridades fiscales mexicanas la información sobre las consecuencias fiscales que se causan con motivo de la transmisión de acciones.

La validez de las autorizaciones a que se refiere el párrafo anterior, podrá estar condicionada al cumplimiento de requisitos que demuestren la permanencia directa o indirecta de la tenencia accionaria autorizada durante los dos años posteriores a la reestructuración. En el caso de que no se cumplan los requisitos, se deberá pagar el impuesto que se hubiese pagado en la fecha de la enajenación como si ésta se hubiera celebrado entre partes independientes en operaciones comparables, o bien tomando en cuenta el valor que mediante avalúo practiquen las autoridades fiscales. El citado impuesto se pagará mediante declaración complementaria. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público señalará mediante reglas de carácter general los requisitos y la documentación necesaria para obtener la autorización a que se refiere el párrafo anterior.

Las inversiones referentes a la enajenación de títulos de valor contemplados en el artículo 190 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta es lo que protege las reformas al establecer la tasa de impuesto por las inversiones en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, así, el contribuyente nacional o el que con fuente de riqueza en México hubiese realizado inversiones en este tipo de jurisdicciones, deberá tomar en consideración el contenido del artículo 190 de la LISR y éste considerarlo como una obligación a cumplir en el caso de que el contribuyente posea inversiones en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, de conformidad con lo previsto en el artículo mencionado.

### **Distintos tipos de paraíso fiscal.**

Los movimientos financieros a nivel mundial en distintas épocas siempre se han caracterizado porque cada nación trata de atraer hacia sí la mayor cantidad de dinero posible; repasando brevemente la historia universal, encontramos que en todo tiempo y lugar lo anterior ha sido lo que ha caracterizado a los distintos pueblos conquistadores desde la antigüedad hasta nuestros tiempos.

Para un breve análisis de los distintos tipos de jurisdicciones de baja imposición fiscal, es necesario analizar a las mismas desde el punto de vista de la región y de su historia, ya que la misma ha formado el sistema jurídico que los rige en la actualidad.

#### ➤ Del Caribe.

El Caribe, en el pasado fue refugio de piratas y bucaneros, el lugar en donde la riqueza de España pasó a otras manos, merced de la corrupción y osadía de ingleses, franceses y holandeses, que por sí mismos o al amparo de una patente se adueñaron de esas aguas.

Si en el pasado el Caribe era el último puerto entre la riqueza de la Nueva España (México) y el puerto de Sevilla, ahora el Caribe es el intermedio entre el Norte de América consumidor y el Sur de América, productor de droga.

Pero la riqueza del Caribe no sólo se encuentra en su ubicación geográfica, sino en el refugio fiscal que representan una serie de islas; los paraísos fiscales por definición, islas de nombres exóticos como Bahamas, Grenada, Islas Caimán, Islas Turks y Caicos, Jamaica y San Kitts, entre otras, consideradas como jurisdicciones de baja imposición fiscal por la legislación mexicana, ya que son las preferidas por los nacionales.

La mayor parte de estas islas han pertenecido a la Corona Británica, por lo que el idioma predominante es el inglés, y el sistema jurídico existente en la mayoría de ellas se rige por el derecho anglosajón, lugares paradisiacos y refugio de todo tipo de capitales.

➤ De Europa.

El viejo continente tiene uno de los controles más rígidos en materia bancaria, siglos de guerras y de generaciones de banqueros han hecho que Europa sea un imán y el lugar más desconocido para los inversionistas, ya que la posibilidad de ingresar capitales de origen dudoso tiene sanciones severas por la rigidez de los controles financieros existentes en esta región.

El refugio más tradicional del secreto bancario, Suiza, ha dejado de existir como tal desde la firma del convenio impositivo para impedir la doble tributación entre México y el Consejo Federal Suizo, así como ahora con el convenio con la Unión Europea.

Sin embargo, existen en Europa jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, entre las que destacan Albania, Andorra, Chipre, Gibraltar, Guernsey, Isla Chanel, Isla Nerfolk, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mónaco y Montserrat, principalmente.

Es evidente que un inversionista en forma casi imposible dirigirá su capital a Albania en 1997, ya que esta nación ha entrado en una crisis político – social sin precedente que le está llevando a su propia destrucción como el caso de la antigua Yugoslavia.

Las diferentes islas del Canal de la Mancha o del Mediterráneo se encuentran bajo jurisdicción de la Gran Bretaña, o el resto de jurisdicciones bajo la protección de Francia, caso de Mónaco, por lo que cualquier inversión deberá contemplar el conocimiento de las leyes de esas naciones.

➤ De Asia.

La mayoría de las islas del Pacífico que un día fueron noticia de hoy olvidadas batallas durante la Segunda Guerra Mundial han saltado a la fama por ser receptoras de inversiones y, en algunos casos, se han convertido en ejemplo del milagro económico en tiempos de crisis.

El problema de este tipo de jurisdicciones es la lejanía con todo y de que sus economías dependen, de un solo producto.

Para Africa el caos es su eterna compañera, naciones que han vivido una perpetua y eterna pobreza, con una inestabilidad social, política y económica que han demostrado ser malos receptores de inversiones extranjeras del capital que busca seguridad en su dinero.

### **Objetivo de los paraísos fiscales.**

El objetivo principal de la inversión en el paraíso fiscal es la tranquilidad y seguridad en la inversión, la búsqueda de mayores rendimientos por parte del inversionista y encontrar una nula o baja imposición tributaria.

En el caso de México podemos considerar que el miedo a otra devaluación ha sido una de las causas más importantes para que algunos inversionistas, que no necesariamente delincuentes, hayan escogido otras jurisdicciones para la seguridad de sus inversiones monetarias.

Así, encontramos que si el inversionista escogió una nación con la que México haya celebrado convenios para evitar la doble tributación no tendrá problemas tanto si deja ese capital en otra nación como si decide regresarla a México, el problema se presentará al momento en que la inversión se encuentre en una jurisdicción de las consideradas de baja imposición fiscal.

Si el contribuyente omite la declaración informativa de las inversiones realizadas en dichas jurisdicciones estará dentro del supuesto delictivo que prevé el artículo 111, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, mismo que contempla una sanción de tres meses a tres años de prisión, sanción mínima si se quiere, pero que configura la existencia de un delito por la inversión realizada en una de las jurisdicciones que contempla la reforma fiscal.

Ahora bien, la existencia de inversiones del territorio nacional hacia el extranjero y con el conocimiento de que proceden o representan el producto de alguna actividad ilícita, será sancionado con una penalidad de cinco a 15 años de prisión sin derecho a fianza, mientras dure la tramitación del proceso penal.

La consideración de la autoridad será en el sentido de cuando el contribuyente nacional no realiza la declaración informativa de las inversiones que haya realizado en jurisdicciones de baja imposición fiscal, estará cometiendo un delito y dicha inversión será el producto de este ilícito, así pues, si la autoridad fiscal tiene conocimiento de la inversión realizada, se habrá configurado el tipo delictivo que prevé el artículo 400 bis del Código Penal Federal, que es el delito de lavado de dinero.

Por lo tanto podemos decir que los paraísos fiscales al atraer una cantidad significativa de la inversión mundial y que determinadas jurisdicciones son preferidas por los inversionistas nacionales, el resultado es la figura masiva de capitales con un doble efecto, la evasión fiscal y la inestabilidad de la moneda nacional.

### **5.3 EL LAVADO DE DINERO.**

#### **La figura delictiva en materia tributaria, según el Código Fiscal de la Federación.**

Para estudiar este tipo delictivo, tenemos que analizar la figura que apareció en el CFF en 1991, en el artículo 115-Bis, mismo que fue derogado el 13 de mayo de 1996, para pasar del CFF al Código Penal Federal.

Como aún corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) la investigación de estas conductas ilícitas, según lo dispuso el artículo segundo transitorio del decreto de reformas del 13 de mayo de 1996, en que la SHCP investigará las conductas delictivas realizadas hasta la fecha, el texto en cuestión expresaba:

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

El delito llamado ahora lavado de dinero refleja una terrible realidad en México que afecta la seguridad nacional, razón por la cual debe combatirse al narcotráfico en todos los campos y con todas las armas que la ley permita; este ilícito es de reciente creación, hasta ahora en la legislación mexicana no se había contemplado esta figura delictiva, la interdicción de las ganancias y la destrucción del lavado de dinero son objetivos vitales en contra del narcotráfico y el fin es la tendencia a neutralizar el proceso financiero que sirve de apoyo a la creación de una infraestructura y aparato de apoyo logístico de esta actividad.

La búsqueda y neutralización de los sistemas y procedimientos de inversión y lavado de dinero que los narcotraficantes utilizan no sólo debilitan al enemigo, sino que contribuyen a mejorar nuestra capacidad de información de inteligencia sobre el orden de batalla y las capacidades y vulnerabilidades de los traficantes, podemos señalar que sólo en los Estados Unidos se lava un promedio anual de 110 mil millones de dólares, situación que les permite penetrar los mercados financieros internacionales y ejecutar sus operaciones con más facilidad, aplicando los métodos mas sofisticados en el lavado de dinero, por otra parte vemos que debido a la ilegitimidad de sus operaciones, estas ganancias son generadas, en su mayor parte, con dinero en efectivo; situación que da a los gobiernos la oportunidad de atacar el problema con leyes y tratados destinados a controlar el lavado de este efectivo.

El gobierno canadiense ha clasificado algunas de las técnicas más usuales para lavar dinero ilícito, y son:

Técnica Smurfing. Consiste en evadir el requerimiento legal, según la cual todo banco americano está obligado a declarar cualquier transacción por valor de más de 10 mil dólares, el narcotráfico utiliza intermediarios en varios bancos para hacer operaciones menores a 10 mil dólares en diversas instituciones, en las cuales se compran giros bancarios y se consolidan en otro banco, de preferencia situado en el extranjero.

Técnica de legalización de negocios. Se invierte en negocios que manejan un alto volumen de ventas al por menor, restaurantes, tiendas departamentales, etcétera, mezclándose el dinero de las drogas con ingresos legítimos, pagando los impuestos legales a la operación por todos los ingresos. Los dueños del negocio se benefician de la operación ya que el monto de las ventas se ve incrementado por el monto de las entradas. Esta técnica se ha usado en México en la compra de hoteles. La manera de detectar esta operación es por medio de rigurosas auditorías.

Técnica de cambio de moneda extranjera. Requiere de la participación de casas de cambio de moneda extranjera, ya que éstas no llevan registros que identifiquen en forma exhaustiva al cliente, lo que permite al narcotráfico comprar giros o letras bancarias en moneda extranjera.

Técnica de empleo de casas de corretaje. Se ordena a un banco extranjero la compra de un instrumento negociable, el pago al corredor se hace por mensajero, una vez que el dinero esté en alguna de estas casas, el delincuente está en libertad de vender sus valores negociables por dinero en efectivo.

Técnica de doble facturación. Una organización delictiva adquiere control de empresas constituidas en diferentes estados. De allí una firma compra bienes o valores de compañías extranjeras, a precios elevados en forma excesiva; estos precios reducen su nivel de ganancias y, por ende, el monto de los impuestos a pagar.

Técnica de compra de propiedad. Un vendedor de inmuebles vende por debajo de la cotización real del inmueble, la diferencia la recibe el vendedor sin tener que declarar el monto real de la operación.

La legislación fiscal en México, vigente en el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación hasta el 13 de mayo de 1996, contemplaba esta realidad en dos grandes apartados, el primero de ellos se refiere a quien:

- I. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:
  - a) Evadir de cualquier manera el pago de los créditos fiscales;
  - b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza o propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate.
  - c) Alentar alguna actividad ilícita, o
  - d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Los elementos de tipo penal se configuran con las operaciones financieras hechas con dinero proveniente de actividades ilícitas, las cuales deben ser realizadas a sabiendas de



este hecho, además, darse dos elementos: el conocimiento del origen del dinero y que este provenga de actividades delictivas.

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

- 1) Que sea el producto de una actividad ilícita.
- 2) Se sancionará a toda persona, que con pleno conocimiento de la anterior circunstancia, realice cualquier actividad de ocultación, transferencia o de cualquier maniobra tendente a realizar el origen de los ingresos.
- 3) Que el resultado sea cometido por medio de una operación financiera dentro o fuera del país.

El detectar ingresos provenientes de actividades ilícitas, máxime las que tienen su origen en delitos contra la salud, se convierte en una tarea primordial para la administración pública, tanto por el interés de la defensa de la seguridad nacional, como por el daño moral y físico que causan a las nuevas generaciones de mexicanos, y por la corrupción que hacen crecer dentro de los sectores mas variados de la población, con un carácter que afecta áreas de la política, policía u organismos encargados de combatir ese delito.

Esta lucha debe darse con un control coordinado dentro de una área de la Dirección de Investigaciones y de la Procuraduría General de la República, que en unidad de objetivos, exista un intercambio de información de parte de la representatividad social que indique a las autoridades fiscales que personas son las presuntas responsables dedicadas a estas actividades y que tienen relación de negocios con éstas.

El órgano administrativo en sus funciones puede dedicar su actividad a la comprobación de los ingresos de las personas indicadas, la legislación tributaria actual contempla el uso de estas funciones, sólo falta la voluntad de aplicarlas, apegándose al siguiente criterio:

Al iniciar un departamento de delitos tributarios la técnica habitual es elegir como primeros casos a aquellos individuos o empresas a los que el público en general estaría dispuesto a aceptar como merecedores de la cárcel, con prescindencia de si han presentado o no declaraciones impositivas fraudulentas. Éste es un aspecto importante a la aceptación de todo el enfoque de que la defraudación al fisco debe castigarse con penas de reclusión.

La ley fiscal debe ser únicamente un medio mas para aplicarse efectivamente en contra del combate frontal de estos delitos, pero un medio usado realmente en contra no sólo de los narcotraficantes y evasores, sino hacerse extensivo a los servidores públicos expresamente, con penas de reclusión que no les permita alcanzar el beneficio de la libertad bajo caución, para hacer realidad el principio de generalidad y extensión de la ley, sin distinción de ninguna especie.

## **La figura delictiva en materia penal. Código Penal Federal.**

Es hasta el 13 de mayo de 1996 cuando terminó una disputa de varios años entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de determinar a que autoridad correspondería investigar el delito de lavado de dinero, las autoridades fiscales aducían que debido a la gran corrupción entre muchos agentes de la PGR, la corrupción impedirá un avance en las investigaciones de las conductas delictivas, además de que por la especialización de la materia, solamente las autoridades fiscales tenían los conocimientos necesarios para investigar dichos delitos. Debido a que el artículo 115-Bis del CFF fue derogado, con lo que la competencia para investigar estos delitos paso de la SHCP a la PGR.

La redacción del artículo 194 del Código Penal Federal califica determinados delitos como graves, por afectar de manera importante los valores fundamentales de la sociedad, entre los que destacan: homicidio por culpa grave, traición a la patria, terrorismo, sabotaje, piratería, genocidio, evasión de preso, traición a la patria, ataques a las vías de comunicación, delitos contra la salud, explotación sexual de menores, asalto a carreteras y caminos, secuestro, tortura, tráfico de indocumentados y, en materia tributaria, el delito de contrabando.

La actuación de las autoridades fiscales dejó mucho que desear, bien por desidia o desconocimiento de las leyes tributarias aplicadas al ámbito penal, lo cierto es que las querellas presentadas no tuvieron éxito en la persecución del delito de lavado de dinero, lo que ha llevado a grave riesgo a la seguridad nacional por el aumento del narcotráfico y el daño causado a la economía nacional por el movimiento de miles de millones de dólares que entran y salen de territorio nacional sin el debido control financiero.

Pero, la esencia del estudio de este tipo de delitos y su tratamiento lo encontramos escrito en el artículo 400 bis del Código Penal Federal, como a continuación se menciona.

### **Operaciones con recursos de procedencia ilícita**

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

La misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilios a otro para la comisión de las conductas previstas en el párrafo anterior, sin perjuicio de los

procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.

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

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

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

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

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

En conclusión, el delito de lavado de dinero es autónomo de un primer delito, y la utilización de este dinero producto de una anterior actividad ilícita es lo que configura otro delito, el primero puede deberse a secuestros, robo a bancos, o sobre todo, al narcotráfico.

### **Reglas para evitar el lavado de dinero.**

El 10 de marzo de 1997 se publicaron en el DOF las llamadas reglas en materia financiera y bursátil para combatir el lavado de dinero.

La exposición de motivos de las reglas para combatir el lavado de dinero hacen referencia a los siguientes ordenamientos legales y artículos respectivos.

#### **1. Artículo 52 Bis-3 de la Ley del Mercado de Valores.**

Serán sancionadas con prisión de tres días a seis meses, las personas que mediante el uso de información privilegiada a que alude el artículo 16 Bis del presente

ordenamiento relativa a una emisora, obtengan un beneficio propio o de terceros que no exceda de 5,000 días de salario, ya sea que lo hagan por sí o a través de interpósita persona, mediante la adquisición o, en su caso, enajenación de valores emitidos por la citada emisora conforme al presente ordenamiento. Si el beneficio obtenido por las personas a que se refiere el párrafo anterior, excede de 5,000, pero no de 15,000 días de salario, serán sancionadas con prisión de seis meses a tres años. En el supuesto de que el beneficio obtenido exceda de 15,000 días de salario, serán sancionadas con prisión de tres a diez años. El beneficio y su respectivo cálculo se determinarán para los efectos del delito a que se refiere este artículo, con base en el concepto y métodos establecidos en el artículo 51 Bis, segundo y tercer párrafos de esta Ley.

## 2. Artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito.

En los casos previstos en los artículos 111 al 114 de esta ley, se procederá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien escuchará la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; también se procederá a petición de la institución de crédito de que se trate, o de quien tenga interés jurídico.

Lo dispuesto en los artículos citados en este Capítulo, no excluye la imposición de las sanciones que conforme a otras leyes fueren aplicables, por la comisión de otro u otros delitos.

Las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado, en términos de las disposiciones de carácter general que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, escuchando la previa opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, estarán obligadas, en adición a cumplir con las demás obligaciones que les resulten aplicables, a:

- I. Establecer medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos, omisiones u operaciones que pudieran favorecer, prestar ayuda, auxilio o cooperación de cualquier especie para la comisión del delito previsto en el artículo 139 del Código Penal Federal o que pudieran ubicarse en los supuestos del artículo 400 Bis del mismo Código, y
- II. Presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, reportes sobre:
  - a. Los actos, operaciones y servicios que realicen con sus clientes y usuarios, relativos a la fracción anterior, y
  - b. Todo acto, operación o servicio, que realicen los miembros del consejo de administración, directivos, funcionarios, empleados y apoderados, que pudiesen ubicarse en el supuesto previsto en la fracción I de este artículo o que, en su caso, pudiesen contravenir o vulnerar la adecuada aplicación de las disposiciones señaladas.

Los reportes a que se refiere la fracción II de este artículo, de conformidad con las disposiciones de carácter general previstas en el mismo, se elaborarán y presentarán tomando en consideración, cuando menos, las modalidades que al efecto estén referidas en dichas disposiciones; las características que deban reunir los actos, operaciones y servicios a que se refiere este artículo para ser reportados, teniendo en cuenta sus montos, frecuencia y naturaleza, los instrumentos monetarios y financieros con que se realicen, y las prácticas comerciales y bancarias que se observen en las plazas donde se efectúen; así como la periodicidad y los sistemas a través de los cuales habrá de transmitirse la información.

Asimismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las citadas reglas generales emitirá los lineamientos sobre el procedimiento y criterios que las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado deberán observar respecto de:

- a. El adecuado conocimiento de sus clientes y usuarios, para lo cual aquéllas deberán considerar los antecedentes, condiciones específicas, actividad económica o profesional y las plazas en que operen;
- b. La información y documentación que dichas instituciones y sociedades deban recabar para la apertura de cuentas o celebración de contratos relativos a las operaciones y servicios que ellas presten y que acredite plenamente la identidad de sus clientes;
- c. La forma en que las mismas instituciones y sociedades deberán resguardar y garantizar la seguridad de la información y documentación relativas a la identificación de sus clientes y usuarios o quienes lo hayan sido, así como la de aquellos actos, operaciones y servicios reportados conforme al presente artículo, y
- d. Los términos para proporcionar capacitación al interior de las instituciones y sociedades sobre la materia objeto de este artículo. Las disposiciones de carácter general a que se refiere el presente artículo, señalarán los términos para su debido cumplimiento.

Las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado deberán conservar, por al menos diez años, la información y documentación a que se refiere el inciso c) del párrafo anterior, sin perjuicio de lo establecido en éste u otros ordenamientos aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para requerir y recabar, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado, quienes estarán obligadas a entregar información y documentación relacionada con los actos, operaciones y servicios a que se refiere este artículo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para obtener información adicional de otras personas con el mismo fin y a proporcionar información a las autoridades competentes.

El cumplimiento de las obligaciones señaladas en este artículo no implicará trasgresión alguna a lo establecido en los artículos 117 y 118 de esta Ley.

Las disposiciones de carácter general a que se refiere este artículo deberán ser observadas por las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado, así como por los miembros del consejo de administración, directivos, funcionarios, empleados y apoderados respectivos, por lo cual, tanto las entidades como las personas mencionadas serán responsables del estricto cumplimiento de las obligaciones que mediante dichas disposiciones se establezcan.

La violación a las disposiciones a que se refiere este artículo será sancionada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores conforme al procedimiento previsto en el artículo 110 de la presente Ley, con multa de hasta 100,000 días de salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal.

Las mencionadas multas podrán ser impuestas, tanto a las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado, así como a los miembros del consejo de administración, directivos, funcionarios, empleados y apoderados respectivos, y a las personas físicas y morales que, en razón de sus actos, ocasionen o intervengan para que dichas entidades financieras incurran en la irregularidad o resulten responsables de la misma. Sin perjuicio de lo anterior, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, atendiendo a las circunstancias de cada caso, podrá proceder conforme a lo previsto en el artículo 25 de esta Ley.

Los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado, sus miembros del consejo de administración, directivos, funcionarios, empleados y apoderados, deberán abstenerse de dar noticia de los reportes y demás documentación e información a que se refiere este artículo, a personas o autoridades distintas a las facultadas expresamente en los ordenamientos relativos para requerir, recibir o conservar tal documentación e información. La violación a estas obligaciones será sancionada en los términos de las leyes correspondientes.

3. Artículo 95 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito en relación con las casas de cambio.

Para proceder penalmente por los delitos previstos en los artículos 96, 97, 98, 99, 99 Bis, 101, 101 Bis y 101 Bis 2 de esta ley, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule petición, previa opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; también se procederá a petición de las organizaciones auxiliares de crédito o casas de cambio ofendidas, o de quien tenga interés jurídico. Las multas previstas en el presente capítulo, se impondrán a razón de días de salario.

Para calcular su importe, se tendrá como base el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal al momento de realizarse la conducta sancionada. Para determinar el monto de la operación, quebranto o perjuicio patrimonial previstos en

este capítulo, se considerarán como días de salario, el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, en el momento de cometerse el delito de que se trate.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, dictará disposiciones de carácter general que tengan como finalidad establecer medidas y procedimientos para prevenir y detectar en las organizaciones auxiliares del crédito, casas de cambio y demás sociedades que desarrollen actividades en los términos del artículo 81-A de esta Ley, actos u operaciones que puedan ubicarse en los supuestos del artículo 400 bis del Código Penal Federal, incluyendo la obligación de presentar a esa Secretaría, por conducto de la citada Comisión, reportes periódicos sobre las operaciones y servicios que realicen con sus clientes y usuarios, por los montos y en los supuestos que en dichas disposiciones de carácter general se establezcan.

Dichas disposiciones deberán considerar entre otros aspectos, criterios para la adecuada identificación de los clientes y usuarios de las operaciones y servicios de las organizaciones auxiliares del crédito, casas de cambio y demás sociedades que desarrollen actividades en los términos del artículo 81-A de esta Ley, que consideren sus condiciones específicas y actividad económica o profesional, los montos, frecuencia, tipos y naturaleza de las operaciones e instrumentos monetarios con que las realicen y su relación con las actividades de los clientes o usuarios; las plazas en que operen y las prácticas comerciales y cambiarias que priven en las mismas; la debida y oportuna capacitación de su personal; y medidas específicas de seguridad en el manejo de las operaciones de las propias organizaciones auxiliares del crédito, casas de cambio y demás sociedades que desarrollen actividades en los términos del artículo 81-A del presente ordenamiento.

Las disposiciones de carácter general señaladas en el párrafo anterior y las obligaciones previstas en ellas, deberán ser observadas por las organizaciones auxiliares del crédito, casas de cambio y demás sociedades que desarrollen actividades en los términos del artículo 81-A de este ordenamiento, así como por los miembros de los consejos de administración, comisarios, auditores externos, funcionarios y empleados de los citados intermediarios.

La violación de dichas disposiciones será sancionada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, con multa de 200 a 100,000 días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal o del 10 al 100 por ciento del monto de la operación de que se trate, conforme al procedimiento establecido en el artículo 88 de esta Ley.

Las mencionadas multas podrán ser impuestas tanto a las referidas entidades como a las personas físicas y morales señaladas en el párrafo anterior, que en razón de sus actos hayan ocasionado o intervenido para que la sociedad incurriera en la irregularidad o resulten responsables de la misma.

Atendiendo a las circunstancias de cada caso, la propia Comisión podrá, además, proceder conforme a lo previsto en el artículo 74 de esta Ley o bien solamente determinar amonestación, suspensión, remoción, veto o inhabilitación de dichas

personas. Las organizaciones auxiliares del crédito, casas de cambio y demás sociedades que desarrollen actividades en los términos del artículo 81-A de esta Ley y los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, así como los miembros de los consejos de administración, comisarios, auditores externos, funcionarios y empleados de los intermediarios financieros a que se refiere este artículo, deberán abstenerse de dar noticia o información de las operaciones previstas en el mismo a personas, dependencias o entidades, distintas a las autoridades competentes expresamente previstas. La violación a estas obligaciones será sancionada en los términos de las leyes correspondientes.

### **El lavado de dinero y la seguridad nacional.**

La idea de seguridad nacional lleva implícito el bienestar y desarrollo armónico de la colectividad. La falta de seguridad en el país implica incertidumbre financiera y el nulo crecimiento económico de México que afecta a la población en mayor o menor medida. Esta situación se refleja en el quebrantamiento del estado de derecho, lo que lleva a su vez a una cierta anarquía en las relaciones sociales.

La seguridad nacional no se concreta a la capacidad militar para evitar un derrocamiento sino que, en general, también implica la habilidad del gobierno para funcionar eficientemente y satisfacer los intereses públicos. Virtualmente cualquier programa de gobierno, puede ser tomado desde el punto de vista político o justificarse para proteger la seguridad nacional.

Así, una de las funciones del Estado, entre otras, es la de garantizar el desarrollo armónico de la colectividad y satisfacer los intereses públicos, necesitando para ello, allegarse recursos financieros, recurriendo entre otras vías, a la recaudación impositiva.

La obligación constitucional de los mexicanos, de contribuir para los gastos públicos en términos del artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, se estableció con ese propósito: captar ingresos y satisfacer las necesidades de la colectividad.

Por otra parte, el lavado de dinero es la conversión o transferencia de bienes, sabiendo que tales bienes se derivaron de un delito penal con el propósito de ocultar o disfrazar el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona involucrada en la perpetración de tal o tales delitos a evadir las consecuencias legales de su acción.

Los delitos previstos en el Código Penal Federal, que proporcionan las ganancias de dinero más grandes son el narcotráfico, los secuestros, asaltos bancarios y los delitos financieros o de cuello blanco, que son los más peligrosos, ya que causan un mayor daño social.

El narcotráfico afecta a individuos, comunidades e instituciones. Sus causas, desarrollo y efectos llegan a influir en la organización social, económica, cultural y política del Estado. El volumen del tráfico ilegal de las drogas a nivel mundial es estimado por organismos gubernamentales entre 300 y 900 mil millones de dólares anuales.



El mercado de drogas es altamente atractivo, por ello se invierten grandes fortunas, para multiplicarlo con enormes ganancias. Estos flujos monetarios que financian la producción y el tráfico, y los obtenidos de la venta, son incorporados a la economía formal, pasando por el lavado de dinero.

Por lo tanto, el peligro proveniente del narcotráfico y del lavado de dinero es mayor que la amenaza y daño que causan el contrabando, la defraudación fiscal, los fraudes a la bolsa de valores o bancarios y que todos en su conjunto deben ser contrarrestados por la SHCP.

El delito de lavado de dinero se ha convertido en un problema internacional, ya que la delincuencia atenta contra los valores básicos del hombre y produce miseria; este tipo de actividades es lo que se ha manifestado en crecimiento y ha puesto en riesgo la seguridad interna de algunos estados como Colombia, Argentina y Perú, por citar algunos.

Las medidas fiscales dirigidas a combatir este delito que es la consecuencia de una anterior actividad delictiva son reflejo de la importancia que concede el Gobierno Federal a la relevancia que han tenido las actividades criminales en México y las consecuencias de este aumento de la delincuencia, mismo que se espera disminuya con la aplicación de la abolición del secreto bancario como medida de detección de este tipo de delitos y de cuello blanco.

## ***CAPÍTULO 6 : CASO PRÁCTICO.***

### **6.1 CASO PRÁCTICO.**

## 6.1. CASO PRÁCTICO

“COMUNICADO DE PRENSA NUM. 131/2003

México D.F., a 4 de diciembre de 2003

### APREHENSIÓN DE EMPRESARIOS POR EVASIÓN FISCAL.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que fueron detenidos por elementos de la Agencia Federal de Investigación (AFI) los Sres. Juan Pérez Hernández, Pablo Pérez Hernández y María Pérez Hernández, con base en una orden de aprehensión girada en su contra por un Juzgado de Distrito por el DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, derivado de una querrela presentada por la SHCP.

Esta acción tiene como base los datos y documentos aportados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) recabados durante la visita domiciliar que se le practicó a la contribuyente M, N Y N de México S.A. de C.V. en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Como resultado de dichas comprobaciones se tiene que EL MONTO ACTUALIZADO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE POR EL DELITO COMETIDO SE DEJARON DE RECAUDAR ASCIENDE A LA FECHA A APROXIMADAMENTE DOCE MILLONES DE PESOS, toda vez que LA CONTRIBUYENTE OMITIÓ EL PAGO EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DE 2001, ya que NO MANIFESTÓ EN SU DECLARACIÓN ANUAL INGRESOS Y ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADAS, A PESAR DE HABER OBTENIDO INGRESOS DETERMINADOS O VALOR TOTAL DE ACTOS O ACTIVIDADES QUE NO REGISTRÓ EN SU CONTABILIDAD DURANTE EL EJERCICIO, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal. En razón de lo anterior la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) presentó querrela por dicho ilícito ante la Procuraduría General de la República (PGR).

Juan Pérez Hernández, Pablo Pérez Hernández y María Pérez Hernández, MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE LA EMPRESA, CUENTAN CON FACULTADES DE ADMINISTRACIÓN Y DOMINIO, lo cual les permite tener pleno conocimiento de la situación fiscal de está, siendo los encargados de ejecutar las acciones necesarias para cumplir con las obligaciones que impone la ley a cargo de la sociedad, teniendo entre otras funciones la representación legal de la misma, por lo que les son imputables los actos realizados a nombre de la empresa”.

Lo anterior nos indica que para el 31 de marzo de 2002, fecha límite para presentar la declaración normal del ejercicio 2001, la contribuyente no tenía en su poder todo el

dinero requerido para pagar en su totalidad y en una sola exhibición el ISR y el IVA causados a su cargo, por lo que tomó la decisión equivocada, ilegal y probablemente delictiva de falsamente declarar en cero, no manifestando ingresos para efectos de ISR, ni actos o actividades gravadas para efectos del IVA en su declaración normal del ejercicio, no obstante que si obtuvo ingresos y valor de actos o actividades gravadas.

Una de las conductas delictivas que se atribuye a la contribuyente es la de omitir "... EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA... CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DEL 2001, YA QUE NO MANIFESTÓ EN SU DECLARACIÓN ANUAL INGRESOS... A PESAR DE HABER OBTENIDO INGRESOS DETERMINADOS... QUE NO REGISTRÓ EN SU CONTABILIDAD DURANTE EL EJERCICIO..." ya que parece ser que falsamente "DECLARÓ EN CERO" no obstante que si obtuvo ingresos.

La contribuyente falsamente manifestó en su declaración normal del ejercicio 2001 que no obtuvo ingresos durante dicho ejercicio, siendo que realmente sí obtuvo ingresos para efectos de ISR, ingresos que por cierto fueron determinados por la autoridad de manera presuntiva, según se indica en el comunicado de prensa, como consecuencia de que la contribuyente no los registro en su contabilidad, esto en términos de la fracción VI del artículo 55 del CFF que dispone que "Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes... sus ingresos... por los que deban pagar contribuciones, cuando... VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones".

La práctica ilegal de presentar declaraciones "en cero", cuando en realidad sí se realizaron operaciones y si se obtuvieron ingresos y pagos, que algunos contribuyentes realizan para supuestamente cumplir con la obligación formal de presentar declaraciones y evitarse los requerimientos y las multas, debe desaparecer ya que la misma, en lugar de solucionar el problema fiscal, lo complica, pudiendo convertirlo en un problema fiscal-penal, en el cual subsiste el problema económico que implican las contribuciones adeudadas, y además se sufre el perjuicio de la privación de la libertad, por incurrirse en este delito.

Las declaraciones "en cero" nunca fueron una solución adecuada, pues se trata de un engaño a la autoridad, pero actualmente es una mal decisión que puede ser el inicio de un gran problema para el contribuyente y su familia, máxime que este engaño es fácil de detectar por la autoridad.

La otra conducta delictiva que se atribuye a la contribuyente es la de omitir "... EL PAGO DE... IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DE 2001, YA QUE NO MANIFESTÓ EN SU DECLARACIÓN ANUAL... ACTOS O ACTIVIDADES, GRAVADAS A PESAR DE HABER OBTENIDO... VALOR TOTAL DE ACTOS O ACTIVIDADES QUE NO REGISTRÓ EN SU CONTABILIDAD DURANTE EL EJERCICIO.....", ya que parece ser que falsamente "DECLARÓ EN CERO" no obstante que si obtuvo valor de actos o actividades gravadas.

La contribuyente falsamente manifestó en su declaración normal del ejercicio 2001 que no obtuvo valor de actos o actividades gravadas para efectos del IVA durante dicho ejercicio, siendo que realmente sí los obtuvo, los cuales fueron determinados por la autoridad fiscal de manera presuntiva, según se indica en el comunicados de prensa, como consecuencia de que la contribuyente no los registro en su contabilidad, en términos de la fracción VI del artículo 55 del CFF.

En el comunicado de prensa se indica que “... EL MONTO ACTUALIZADO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE POR EL DELITO COMETIDO SE DEJARON DE RECAUDAR ASCIENDE A LA FECHA A APROXIMADAMENTE A DOCE MILLONES DE PESOS...” cifra excesiva a la que llegó como consecuencia de la determinación presuntiva realizada por las autoridades.

La determinación presuntiva procedió, no tanto por falsamente declarar en cero, sino porque adicionalmente, en forma indebida la contribuyente no llevaba contabilidad, pues no registró en su contabilidad los ingresos y el valor de los actos o actividades realmente obtenidos en el ejercicio 2001.

Si en su momento la contribuyente hubiera presentado correctamente su declaración del ejercicio 2001, manifestando correctamente su declaración del ejercicio 2001, manifestando correctamente sus ingresos y el valor de los actos o actividades gravados obtenidos, sus deducciones y el IVA trasladado acreditable, pudiera haberse dado el caso de que el total de contribuciones a su cargo hubiera sido, por decir algo, de tan solo \$ 300,000.00, pero como indebidamente no lo hizo así, y además no llevaba contabilidad, la determinación presuntiva realizada por las autoridades provocó que el monto actualizado ascendiera para diciembre del 2003 a la exagerada cifra de doce millones de pesos, lo que influye en la obtención o no de la libertad provisional bajo caución en la pena aplicable, y en la obtención o no de beneficios a los sentenciados.

Cuando un contribuyente falsamente declara en cero para efectos de ISR e IVA, no únicamente omite manifestar sus ingresos y el valor de los actos o actividades gravadas obtenidos, en tanto que tampoco consigna sus deducciones para efectos de ISR ni el IVA trasladado acreditable, y si a eso se agrega que el contribuyente ni siquiera lleva contabilidad, todo ello provoca y justifica legalmente la determinación presuntiva, la cual incrementa artificial y considerablemente el monto de las contribuciones realmente adeudadas.

El delito de defraudación fiscal que se examina es calificado ya que en términos del sexto párrafo, inciso d), del artículo 108 del CFF, “El delito de defraudación fiscal... serán calificados cuando se originen por... d) no llevar los sistemas o registros contables a que este obligado conforme a las disposiciones fiscales...”, situación que se dio en el presente caso.

En términos del comunicado de prensa “... EL MONTO ACTUALIZADO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE POR EL DELITO COMETIDO SE DEJARON DE RECAUDAR ASCIENDE A LA FECHA A APROXIMADAMENTE A DOCE MILLONES DE PESOS...”, por la fracción III del tercer párrafo del artículo 108 del

CFF, es de prisión de tres años a nueve años, con la salvedad de que como el delito de defraudación fiscal es calificado, finalmente la pena aplicable es prisión de cuatro años y seis meses a trece años y seis meses, atento al contenido del séptimo párrafo del artículo 108 del CFF que señala que “Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad”.

En este caso los inculpados no tienen derecho de obtener su libertad provisional bajo caución por considerarse graves dichos delitos en términos del artículo 194, fracción VI, inciso 2), del CFPP, que dispone que “ Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales siguientes: ... VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes: ... 2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 09, cuando el monto de lo defraudado e ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados”, situación que se da en la especie, por lo que deberán enfrentar todo el proceso recluidos en prisión.

En este caso, si los inculpados son sentenciados como culpables, deberán purgar la pena de prisión que se les imponga hasta el ultimo día, sin reducción alguna, pues no tendrán derecho de obtener los beneficios que la Ley otorga a los sentenciados, ya que el artículo 101 del CFF indica que “no procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos ... 108... cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción iii del artículo 108, todos de este Código...”, situación que se da en la especie, no debiendo olvidarse que “... EL MONTO ACTUALIZADO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE POR EL DELITO COMETIDO SE DEJARON DE RECAUDAR ASCIENDE A LA FECHA A APROXIMADAMENTE DOCE MILLONES DE PESOS...”, como consecuencia de la determinación presuntiva realizada por las autoridades por no haber registrado la contribuyente en su contabilidad los ingresos y el valor de los actos o actividades gravadas que obtuvo en el ejercicio 2001.

Resulta evidente la importancia de la contabilidad en la conservación de la libertad de los contribuyentes, pues en el caso que se analiza, por no haber registrado la contribuyente en su contabilidad los ingresos y el valor de los actos o actividades gravadas que obtuvo en el ejercicio 2001 la pena de prisión aplicable puede ser de hasta trece años y seis meses, mientras que si hubiera llevado correctamente su contabilidad la pena de prisión aplicable seria hasta de nueve años, aparte de que por no haber registrado la contribuyente en su contabilidad los actos o actividades gravadas que obtuvo en el ejercicio 2001 los inculpados no tienen el derecho de obtener su libertad provisional bajo caución, mientras que si hubiera llevado correctamente su contabilidad los procesados si podrían obtener su libertad bajo caución.

Esta persona moral está administrada por un Consejo de Administración, lo que permitió: a) A las autoridades presentar la querrela en contra de los tres integrantes de dicho Consejo; b) A la PGR consignar la averiguación previa señalando como probables responsables a dichos tres integrantes; y c) Al juez de distrito, primero librar orden de

aprehensión y después dictar auto de formal prisión en contra de dichos miembros del Consejo de Administración.

Si en lugar de estar administrada esta persona moral por un Consejo de Administración hubiera tenido un Administrador Único, no habría tres personas detenidas, procesadas, y en su momento sentenciadas como culpables, sino sólo una, de donde queda claro que ante la posibilidad de enfrentar un problema de esta naturaleza, es mejor que las personas morales cuenten con un Administrador Único.

En este caso los tres detenidos y procesados son hermanos quedando claro lo arriesgado de incluir como miembros del Consejo de Administración a toda la familia.

Evidentemente la constitución de la persona moral presenta deficiencias que hoy provocan que este problema sea verdaderamente complicado, convirtiéndose en un simple problema contable, fiscal y económico, en un verdadero problema familiar, en la que no sólo están privados de su libertad los tres hermanos aludidos, sino que probablemente además esté en peligro la permanencia de la empresa y el sustento económico de sus familias.

Si la persona moral no cometió el delito de defraudación fiscal que se le atribuye, y hubiera tenido un Administrador único, sólo estaría detenido y sujeto a proceso uno de los tres hermanos, y los otros dos podrían ayudarlo desde afuera para demostrar su inocencia, consiguiendo dineros, contratando abogado y recabando pruebas de su inocencia, pero como los tres hermanos están privados de su libertad, y si no hubiera gente de su confianza que los ayude desde afuera, aunque la persona moral no haya cometido el delito aludido, existe el grave peligro de que sean condenados como culpables al no poder aportar al proceso las pruebas que acrediten plenamente su inocencia.

Nótese como en este comunicado de prensa no se indica que alguno de los tres hermanos hubiera firmado la declaración normal del ejercicio 2001 que falsamente se presentó “en cero”, sino que los tres hermanos están detenidos y sujetos a proceso en virtud de que como “... miembros del Consejo de Administración de la empresa, cuentan con facultades de Administración y Dominio, lo cual les permite tener pleno conocimiento de la situación fiscal de esta siendo los encargados de ejecutar las acciones necesarias para cumplir con las obligaciones que impone la ley a cargo de la tentación legal de la misma, por lo que les son imputables los actos realizados a nombre de la empresa”, de donde resulta evidente con mayor razón lo peligroso de que una persona moral tenga Consejo de Administración, ya que con este Criterio todos los miembros del mismo pueden ser detenidos y sujetos a proceso cuando exista la posibilidad de que se configure la comisión de los delitos de defraudación fiscal y equiparables, pues aunque al final resultaran inocentes, mientras eso ocurre ya estuvieron injustamente privados de su libertad durante varios meses o años.

## **CONCLUSIONES.**



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

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

La capacidad contributiva que gobierna el contribuyente en su riqueza, y la capacidad económica que atiende la igualdad en la imposición para que el contribuyente tribute en proporción a sus medios.

Dentro del estudio de la administración pública se encuentra como una derivación el Derecho Tributario y una rama de éste es el Derecho Penal Tributario, el cual es el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para el fisco.

El proceso penal fiscal reúne elementos de sumo cuidado para cualquier persona en México, enfrentar al fisco y a la PGR, dos de las instituciones más temidas y no respetadas en el país.

Cualquier nación tiene que allegarse de recursos sanos, que no necesariamente debe devolver de inmediato, a diferencia de los préstamos externos para el sostenimiento de los gastos públicos, los que de una manera u otra revierten a los contribuyentes vía gasto público y desarrollo armónico de la sociedad, que es el fin del Estado, el bienestar de las mayorías.

El problema surge cuando la sociedad en su conjunto evade el pago de contribuciones basada en la confianza de que por el gran número de contribuyentes no los alcanzará la investigación de las autoridades hacendarias, pero esta confianza se suma a la posibilidad de llegar a un arreglo con auditores fiscales corruptos, así, quienes se benefician de esta conducta son muy pocos, y quien pierde es la sociedad.

Otro problema es politizar la persecución de delitos fiscales, lo que pareciera darse cuando el gobierno o los distintos partidos políticos utilizan esta vía para castigar y desprestigiar a quienes estén en contra del sistema, lo que empieza a provocar incertidumbre en la población, por los efectos políticos, económicos y sociales.

Además de los problemas anteriores, la existencia de grupos beneficiados con la abierta evasión fiscal, como son el comercio ambulante en contra del comercio establecido, que atentan contra los intereses mayoritarios, pero si sumamos la proliferación de mercancías de procedencia extranjera que no pagan contribuciones el daño a la planta productiva establecida en el país es mayor cada vez y más graves las consecuencias que resultan.

Así, el combate a la evasión fiscal se convierte en una política de Estado, la publicidad adquiere tintes de amenaza en contra de la evasión y de quienes pretendan incurrir en ella.

No es posible admitir conductas claras de evasión fiscal, ya que dañan a las mayorías, esto es muy claro, pero tampoco es posible admitir una persecución indiscriminada en contra de la población que produce, de ahí la necesidad de estudiar a fondo el tema, sobre todo en lo que respecta al problema del proceso penal fiscal.

Este tipo de procesos es diferente a los que conocemos en la práctica cotidiana del derecho procesal penal, en parte, porque reúne los elementos del proceso administrativo de investigación y de los de investigación penal para demostrar la intención de delinquir en el tipo especial del fraude fiscal, dos ramas del derecho que conjugan en una, esta es la dificultad del proceso penal fiscal, de ahí la necesidad de una especialización adecuada en las diversas universidades, tanto en las carreras de contaduría y en la de derecho, para así poder dominar mas este tema desde cualquier posición.

Los procedimientos penales y administrativos son distintos y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de la pena corporal por el delito, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de los impuestos o derechos omitidos, ya sean sencillos o adicionales y a la aplicación de multas por infracción a las disposiciones aduanales.

El proceso penal y el proceso administrativos son independientes entre sí, y lo resuelto en uno no puede influir en el otro; por tanto, si se sobresee el proceso penal o el imputado es puesto en libertad por falta de méritos, o se ampara contra el auto de formal prisión, estas circunstancias no impiden que la autoridad administrativa siga el procedimiento de su competencia.

En la actualidad. Al momento de que la SHCP ejerce sus facultades de revisión, en muchos más casos de los que se debiera, encuentra discrepancias o irregularidades que motivan:

En la mayoría de los casos, el inicio de procedimientos administrativos que dan como resultado la determinación de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes por cantidades realmente que sobrepasan toda lógica.

En lo que respecta a la materia penal, que se da en ciertas y determinadas ocasiones, si los contadores y/o dictaminadores se encuentran involucrados, deberán enfrentar esas consecuencias sin importar que se hayan beneficiado o no del resultado delictivo, esto es, el aumento en la riqueza de los contribuyentes en perjuicio del fisco federal.

En este tipo de situaciones, las fianzas que determinan las autoridades judiciales son mayores al monto de las cantidades señaladas por la SHCP como las sufridas en el perjuicio fiscal ; por ello, la responsabilidad de los contadores y dictaminadores es demasiado grande para tomar las cosas a la ligera.

Ahora, sólo queda defenderse con base en la legalidad, y las personas que más necesitarán de esta defensa jurídica serán los contadores y dictaminadores, en primer lugar, después los contribuyentes y, también, los abogados en México.

Eficiencia en la prestación de servicios y negativa a prestarse a prácticas ilegales para los asesores fiscales. Eficiencia para los contribuyentes para presentar sus declaraciones dentro del marco de legalidad, y eficiencia para las autoridades fiscales para poder ejercer sus facultades de comprobación dentro del marco de legalidad.

Con esa nueva conciencia fiscal podemos empezar a competir en los mercados internacionales y a pesar en el desarrollo del país.

Por todo lo anterior se puede concluir que los objetivos del presente trabajo de tesis se cumplieron, dando a conocer a cualquier persona, contribuyente o no, los conceptos básicos del origen de los impuestos pasando por la normatividad que los rige a cada uno (I.S.R., I.V.A., IMPAC) en las diversas leyes y reglamentos fiscales, mercantiles y jurídicas para evitar que el contribuyente incurra en un delito de tipo fiscal.

Otro objetivo que se logro es el otorgamiento de una guía sobre el procedimiento a seguir motivado y fundamentado en base a la leyes mexicanas, en el caso de caer voluntaria o involuntariamente en la comisión de un delito fiscal y por ende en un proceso penal tributario, mostrando el tipo de multas y penas correspondientes a cada delito, así como en el caso de ser posible los mecanismos y recursos para subsanar el daño al herario público.

## BIBLIOGRAFIA:

1. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
Principios de contabilidad generalmente aceptados.  
México 2000, Ed. IMCP.
2. García Resa, Manuel.  
Contabilidad de sociedades.  
México 1988, Ed. ECASA.
3. Elizondo López, Arturo.  
Metodología de la Investigación Contable.  
México 1997, Ed. ECASA.
4. Fernández Collado, Carlos.  
Metodología de la Investigación.  
México 1995, Ed, McGRAW HILL.
5. Ernerst G., Jenny.  
Los fraudes en contabilidad.  
México 1987, Ed. Trillas.
6. Mora Reyes, Arturo.  
Análisis contable de los impuestos.  
México 1998, Ed. ECASA.
7. Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo.  
La fiscalización en México.  
México 1988, Ed. UNAM.
8. Amaya Rivera, Anselmo H.  
La consulta a la autoridad fiscal y su proyección en el juicio.  
México 1983, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos.
9. Arilla Vila, Manuel.  
Derecho fiscal y económico de la empresa.  
México 1999, Ed. Cárdenas.
10. Esparza H., Abdon.  
El delito de defraudación fiscal.  
México 1998, Ed. Botas.

11. Briseño Sierra, Humberto.  
Derecho procesal fiscal, regímenes federal y distrital mexicanos.  
México 1990, Ed. Porrúa.
12. Porras y López, Armando.  
Derecho fiscal.  
México 1998, Ed. Manuel Porrúa.
13. Urbina Nandayapa, Arturo.  
Los delitos fiscales en México.  
México 1997, Ed. SICCO.
14. García Ramírez, Sergio.  
El procedimiento penal mexicano.  
México 1996, Ed. Porrúa.
15. Chambost, Edouard.  
Los paraísos fiscales.  
Madrid 1982, Ed. Pirámide.
16. Barrera Graf, Jorge.  
Derecho mercantil.  
México 1991, 1ª. Ed. UNAM.
17. Nava Negrete, Alfonso.  
Derecho administrativo.  
México 1991, 1ª. Ed. UNAM.
18. Couture J., Eduardo.  
Fundamentos del Derecho procesal civil.  
México 1984, 1ª. Ed. Editora Nacional.
19. Leyes, Códigos y Reglamentos de México.
  - Ley Aduanera comentada.
  - Ley de Comercio Exterior comentada y concordada.
  - Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
  - Código de Comercio.
  - Código Civil Federal.
  - Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
  - Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
  - Ley Aduanera y su Reglamento.
  - Ley General de Sociedades Mercantiles.
  - Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
  - Legislación Bancaria.