



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE  
MÉXICO**

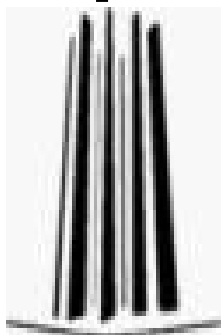
---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGON**

**“ANÁLISIS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN  
MÉXICO”**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
BEATRIZ MARTINEZ HERNÁNDEZ

**ASESOR:  
LIC. DAVID JIMÉNEZ CARRILLO**





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

Agradezco principalmente a Dios porque ha sido tan generoso conmigo, por ser mi guía y el maestro que me enseñó a tener fuerzas en los momentos más difíciles de la vida y por permitirme a llegar a vivir esta etapa tan importante para mí .

Agradezco

A la Universidad Nacional Autónoma de México mi Alma Mater y a la Facultad de Estudios Superiores Aragón por brindarme la oportunidad de pertenecer a la comunidad universitaria así como el legado de principios y valores y conocimientos que me fueron otorgados que me servirán para mi realización como persona y como profesionista, mismos que aplicare siempre en beneficio de esta sociedad.

Dedico a todas y cada una de las personas que me han dedicado un momento de su vida este trabajo.

A mi asesor el Lic. David Jiménez Carrillo:

Por todo el apoyo brindado así como el tiempo y la paciencia, lo que permitió concluir la presente investigación.

Al honorable jurado:

Someto a su respetable consideración el presente trabajo, cuyo único fin es el deseo de superación en mi vida como profesionista.

A mis maestros:

A todos y cada uno de los maestros que fueron parte de mi formación profesional y personal. Gracias.

Gracias a mis padres:

Porque me han enseñado a ser fuerte ante todos los problemas y adversidades, a que nunca hay que darse por vencido.

Me han enseñado a tener fortaleza en los momentos de crisis y cautela y honor en los grandes momentos.

Me han enseñado que todo es posible en la vida, queriéndolo, a brincar obstáculos por mas difíciles que parezcan de la vida, afrontar todos y cada uno de los problemas que se me han presentado.

Porque me han enseñado a ser humilde y que en esta vida triunfa el que trasciende.

Por la herencia más grande que he podido recibir que es el apoyo y confianza que en mí han depositado para que los esfuerzos y sacrificios que han hecho no sean en vano.

Gracias por la mejor herencia.

Agradezco a mis hermanos y cuñados:

Por la confianza, y el apoyo que me han dado, así como el cariño y comprensión que siempre me brindaron. Y la paciencia que me han tenido.

A mis sobrinos:

Por ser una fuente de inspiración, y motivación para que saliera adelante y poder mostrarles que se puede llegar tan lejos como cada quien se lo propongan.

A Mary:

Porque siempre estuvo conmigo en los momentos más difíciles, apoyándome, y dándome siempre una palabra de aliento, lo cual me ayudo a concluir esta etapa tan importante de mi vida.

Dedico a:

Mis amigas Verónica Ramos Ochoa y Anayeli Martínez Basilio, porque fueron y han sido un gran apoyo tanto en lo académico como en lo personal, por estar siempre impulsándome a seguir adelante y estar conmigo en todo momento en que las necesite.

## INDICE

### “ANALISIS DE LA DEFRAUDACION FISCAL EN MÉXICO”

	Pág.
INTRODUCCIÓN	I
<b>CAPÍTULO I</b> <b>CONSIDERACIONES GENERALES FISCALES</b>	
1.1 Conceptos básicos	1
1.2 Fuentes del Derecho Fiscal	15
1.3 Naturaleza Jurídica del Derecho Fiscal	20
1.4 Clasificación de las contribuciones	23
<b>CAPÍTULO II</b> <b>MARCO JURIDICO</b>	
2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	43
2.2. Código Fiscal de la Federación	56
2.3. Código Tributario	63
2.4. Secretaria de Hacienda y Crédito Publico	68
2.5. Código Penal Federal	74
<b>CAPÍTULO III</b> <b>LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA</b>	
3.1 Elementos de la obligación tributaria	78
3.1.1 Sujeto activo de la obligación tributaria	78
3.1.2 Sujeto pasivo de la obligación tributaria	81
3.1.3 El objeto	84
3.2 La Relación jurídico tributaria entre el contribuyente y el Estado	85
3.2.1 Obligación Tributaria	85
3.2.2 Relación jurídico –tributaria	87
3.2.3 Fuente de la obligación tributaria	88



CAPÍTULO IV  
ANÁLISIS DE LA DEFRAUDACION FISCAL EN MÉXICO

4.1 Análisis del artículo 108 del Código fiscal de la Federación.	90
4.2 Ineficacia del artículo 108 del Código Fiscal de la federación.	119
4.3 Propuesta de solución	132
Conclusiones	134
Bibliografía	137
Abreviaturas	142

## INTRODUCCIÓN

El Estado mexicano necesita tener una estructura, la cual esta organizada por él mismo, éste a su vez esta encargado de vigilar y administrar los bienes y recursos que le son proporcionados, y este se encarga de distribuirlos para cubrir las necesidades de la misma sociedad, dentro de esta actividad se destaca la obtención de recursos a través de las contribuciones de los particulares, lo que se regula a través del Derecho Tributario, pero para que pueda existir una debida organización deben existir reglas, mismas que se van a plasmar en leyes, las cuales deben ser cumplidas por cada uno de los ciudadanos que se encuentren dentro de la hipótesis que marca la misma Ley.

El hecho de que estén plasmadas las leyes no han sido suficientemente eficientes para poder cumplir el objetivo de la recaudación tributaria pues existe un gran índice de contribuyentes que no cumplen con su obligación de pagar dichas contribuciones, esto se debe a diversos factores como lo son la falta de conocimientos para presentar sus declaraciones, o también porque en México no existe una cultura tributaria, puesto que la gran mayoría de los particulares que deben pagar estas contribuciones no lo hacen porque consideran que el Estado, los esta privando de sus bienes, ya que es producto de su trabajo, otra excusa es que nuestros “grandes políticos” y administradores son los que terminan quedándose con todo ese dinero.

Es por eso que se me hizo interesante hacer un análisis sobre la Defraudación Fiscal en México porque considero que no es suficiente con el hecho de que existan leyes que plasmen las obligaciones, ya que esta comprobado que esto no es suficiente aunque han tomado medidas como considerarlo como un

delito y amedrentar a los contribuyentes para que sean cumplidos, o serán privados de su libertad o con cuantiosas multas, pero con eso no se resuelve nada, ya que se necesita hacer cumplir las Leyes de una forma que el particular lo vea como un beneficio hacia sus necesidades y no una obligación de darle dinero al Estado.

Por lo tanto en el presente trabajo de investigación hago un análisis del delito de Defraudación Fiscal en México y analizo algunas de las propuestas de las que considero que serian apropiadas, como lo es revisar una política fiscal la cual analiza los objetivos y los fines para que el Estado obtenga los recursos necesarios

Por principio considero que es importante conocer algunos conceptos básicos en la materia fiscal y lo referente al delito como tal, así como la relación del Estado con el Contribuyente y cuales son sus posibles fallas y cuales son las leyes que regulan dicha materia y todo lo que implica la defraudación Fiscal, como lo son las sanciones y multas así como la pena privativa de libertad a que son acreedores aquellos que eluden en el cumplimiento de la Ley.



## **CAPÍTULO I**

### **CONSIDERACIONES GENERALES FISCALES**

Para el desarrollo del tema de nuestro estudio, resulta conveniente dedicar un capítulo para explicar, aún cuando sea en forma breve, los conceptos fundamentales de la materia tributaria así como conceptos que inciden en materia fiscal-penal la cual nos atribuye para el estudio de la defraudación fiscal en México.

#### **1.1. CONCEPTOS BÁSICOS.**

##### **DERECHO TRIBUTARIO.**

Se ha considerado que él término de fiscal es más preciso y un tanto más conveniente, sin embargo algunos tratadistas como De la Garza lo llama Derecho tributario y lo define como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a la sanciones establecidas por su violación”.<sup>1</sup>

En el sentido amplio de la definición de derecho financiero, éste abarca los tres aspectos, el derecho fiscal, que se refiere a la obtención de recursos, el

---

<sup>1</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 18va. Edición 2ª reimpresión. México. Porrúa. 1999.

derecho patrimonial que alude al manejo de dichos recursos, y finalmente al derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos.

Ahora bien, se sostiene que el derecho tributario forma parte del derecho fiscal, pues al referirse éste a la obtención de recursos, una parte de esos recursos, la integran los provenientes de la imposición de cargas tributarias. De ahí, que se pretenda diferenciar entre los ingresos que obtiene el Estado sin la característica de soberano y los que obtiene vía impositiva.

Se entenderá como materia Fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia considera por Fiscal lo perteneciente al fisco; y fisco significa la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales la que tienen intervención por mandato legal.

Así pues considera por materia Fiscal lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Por su parte el Tratadista Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que esta obligado a pagarlos.

Mientras Rafael Bielza dice que el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Publico que regula la actividad jurídica del fisco.

Otra definición de Derecho Fiscal es considerarla como el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Con todo lo antes señalado podemos decir que con la expresión de Derecho Tributario se envuelve todo un régimen jurídico relativo al pago de tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al régimen jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, aunque en México se denomina tradicionalmente como Derecho Fiscal.

## **TRIBUTO.**

El tributo es la principal fuente de ingresos que tiene el Estado. Por lo que el pago de este se convierte en una obligación de carácter jurídico, que a su vez entraña la existencia de una relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, confiriéndole al Estado el derecho de exigir el cumplimiento de una obligación, y al contribuyente la obligación de cumplir con esa prestación.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, señala que “la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado”.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ, Lobato Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª edición. Oxford. México. 1998. Pág. 6

Los tratadistas de derecho tributario han dado varias definiciones del tributo, vamos a señalar algunas de las que nos parecen las más importantes:

Dino Jarach señala que “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.<sup>3</sup>

El Maestro, Carlos Guilianni Fonrouge, define al tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder del imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”.<sup>4</sup>

Para el tratadista Octavio Orellano Wiarco el tributo es: “La entrega o pago que hace el subsidio al Estado de determinada cantidad de dinero, o en especie, al que esta obligado, destinado éste a cubrir el gasto público”.<sup>5</sup>

De las anteriores definiciones podemos concluir que los tributos tienen como características esenciales las siguientes; son públicos, son una prestación en dinero o en especie, son obligaciones establecidas en la ley, y por último tienen como finalidad proporcionar recursos al Estado para que este realice sus funciones.

## **SANCION.**

En el Derecho fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias constriñe al Estado a aplicar al infractor una sanción. En materia fiscal las sanciones tienen dos fines, un retributo, que es la compensación por la alteración provocada, y un preventivo o intimidatorio, que pretende disuadir la comisión de

---

<sup>3</sup> JARACH.,Dino. *El hecho imponible*. Edición De la revista de Jurisprudencia Argentina. S.A. Buenos Aires. 1943. Pág.18.

<sup>4</sup> FONROUGE, Guilianni. *Derecho Financiero*. Editorial De Palma. 4ª edición Buenos Aires. 1962. Pág. 151

<sup>5</sup> ORELLANA ,Wiarco, Octavio Alberto. *El Delito de Defraudación fiscal*. . porrúa, México, 2001.



futuras infracciones, ya sea por el propio sancionado, o por el resto de la comunidad.

La sanción ha sido definida por el maestro Eduardo García Maynez como “la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en la relación con el obligado.”<sup>6</sup>

El incumplimiento por parte del individuo obligado por la norma a desplegar una conducta, debe traer como consecuencia lógica e inminente la aplicación de una sanción por parte del Estado, a través de la autoridad facultada para ello.

Por su parte, los maestros Miguel Acosta Romero y Eduardo López Betancourt, define la sanción como “el castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos, pretendiéndose por medio de ésta asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad”.<sup>7</sup>

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez, la sanción es “el castigo o escarmiento aplicable al infractor de las disposiciones administrativas, mediante una medida represiva, misma que debe dictarse por una autoridad competente mediante una resolución expresa fundada o motivada, para demostrar la clase de infracción cometida, su gravedad y su adecuación a la pena o potestad sancionadora que corresponda”.<sup>8</sup>

Así, para que una norma tenga eficacia jurídica es necesario que la misma conlleve un medio de coerción (una sanción), pues en caso contrario la norma se convertiría en letra muerta, pues sería susceptible de no ser obedecida.

---

<sup>6</sup> GARCIA, Maynez Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. 48va edición, Porrúa. México. 1996. Pág.295.

<sup>7</sup> ACOSTA, Romero y Otros. *Delitos Especiales*. 5ª Edición. Porrúa. México. 1998. Pág.18

<sup>8</sup> SANCHEZ ,Gómez Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª Edición, Porrúa. México. 20001. Pág. 469.

Al interpretar al maestro Sergio Francisco de la Garza, consideramos que las sanciones fiscales se clasifican de la siguiente forma:

“1º Aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido; procedimiento de ejecución, multas de apremio, auxilio de la fuerza pública.

2º Imponen al deudor, en beneficio del fisco una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado; intereses moratorios o recargos.

3º Imponer al infractor un castigo con finalidad esencialmente represiva, intimidatorio, punitiva y preventiva; privación de la libertad, multas, decomiso, pérdidas de licencias.”<sup>9</sup>

En materia fiscal, es posible aplicar al mismo tiempo una sanción pecuniaria y una pena privativa de la libertad, puesto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede presentar querrela ante el Ministerio Público por la posible comisión de un delito, aunque no se haya dictado resolución en el Procedimiento Administrativo.

Así, podemos afirmar que la finalidad de la sanción en materia fiscal consiste esencialmente en combatir la evasión fiscal, haciendo que el sujeto pasivo (contribuyente) entere a la Hacienda Pública las cantidades que debe aportar cuando su situación jurídica concuerde con el hecho generador del tributo.

Al margen de lo anterior, debemos señalar que un 90% de los contribuyentes en nuestro país se hacen acreedores a una sanción, ya sea multa o recargo, sin embargo, las autoridades en la mayoría de los casos se ven en la necesidad de

---

<sup>9</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 18va. Edición 2ª reimpresión. México. Porrúa. 1999.

reducir sustancialmente dichas penas, ya que los contribuyentes casi nunca tienen la posibilidad de cubrir las mismas.

## **INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA**

En el análisis de la infracción administrativa, es necesario formular su diferencia con el delito, pues ambos llegan a tener en común una sanción de la misma naturaleza, como es la de la naturaleza corporal, pero con esencia normativa diversa.

Para los maestros Miguel Acosta Romero y Eduardo López Betancourt, la infracción administrativa es “todo acto u hecho de una persona que vicie el orden establecido por la administración pública, para la consecución de sus fines”.<sup>10</sup>

La infracción administrativa es “una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o servidor público, con la que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa, y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a la que se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente, según la gravedad de la falta o violación cometida”<sup>11</sup>

Así se entiende por infracción toda violación a las normas jurídicas que impone a los particulares obligaciones, sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita por la ley, que la misma sea considerada como ilegal y que en su caso tenga prevista una sanción.

---

<sup>10</sup> ACOSTA ,Romero Miguel . *Op. Cit.* Pág. 26.

<sup>11</sup> SÁNCHEZ, Gómez Narciso. *Op. Cit.* Pág. 455.

Asienta el maestro Raúl Rodríguez Lobato, que la infracción es “todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”.<sup>12</sup>

También el autor en cita señala que no todas las infracciones tienen las mismas características de allí que, en función de esas características se han elaborado diversas clasificaciones, pudiéndose clasificar las infracciones en materia fiscal de la siguiente forma:

- a) “**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.
  
- b) **Instantáneas y continuas**: Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse, las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerlo, sino hasta que cesa la conducta.
  
- c) **Simple y complejas**: Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgreden una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que son una conducta se transgreden dos o mas disposiciones legales.
  
- d) **Leves y graves**: Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal”.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> RODRÍGUEZ, Lobato Raúl. *Op. Cit.* Pág. 184.

<sup>13</sup> Ídem.

Por nuestra parte, consideramos que la infracción fiscal no puede ser considerada como delito, pues en caso de que un contribuyente no cumpla con la obligación fiscal que tiene a su cargo, únicamente se exige el cumplimiento de la misma y en su caso, se impone la multa correspondiente, sin que para ello tenga que demostrarse previamente que el incumplimiento se dio mediante una conducta típica, antijurídica y culpable, elementos que son requisito *sine qua non* para poder llevar a cabo la configuración del delito.

El Código Fiscal de la Federación prevé un amplio catálogo de infracciones a la ley fiscal, estableciendo el tipo de sanciones que debe aplicarse a cada infracción, señalando lo siguiente:

“Artículo 70 CFF. La aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.

El Estado, a través de la autoridad administrativa facultada para ello, podrá, en ejercicio de su potestad tributaria exigir por parte del obligado por la norma, el cumplimiento forzoso de la obligación, aplicando para ello las multas fiscales establecidas en la ley, esto, con independencia de que en caso que lo considere pertinente presentará querrela ante el Ministerio Público Federal cuando considere que existe la comisión de un delito.

“Artículo 71 CFF. Son responsables de la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. Cuando

sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga”.

En el Código Fiscal de la Federación, no sólo se considera como infracción el omitir el cumplimiento de las obligaciones, sino también el que dicho cumplimiento se lleve a cabo fuera del plazo que para tal efecto señala el propio ordenamiento, esto con la finalidad de que los individuos no se conviertan en contribuyentes morosos, pues esto impediría que el Estado obtenga los recursos necesarios para poder cumplir con el presupuesto de Egresos que para ese ejercicio fiscal elaboró.

“Artículo 72 CFF. Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicaran a la autoridad competente para no incurrir en responsabilidad dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones. Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y formas establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones. Se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I.- Aquellos que de conformidad con la ley tengan obligación, de guardar reserva acerca de los datos e información que conozcan con motivo de sus funciones.

II.- Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales”.

En este precepto se establece que si bien es cierto los funcionarios públicos están obligados a hacer del conocimiento de la autoridad los hechos que puedan ser constitutivos de infracciones fiscales, dichos funcionarios estarán exentos de dicha obligación cuando hayan prestado asistencia al contribuyente o estén

obligados en función de su actividad a guardar el secreto, situación que es bastante comprensible, debido al sentido de ética que debe existir entre los servidores públicos, ya que de lo contrario, ningún contribuyente tendría la confianza de acercarse a las autoridades para obtener una orientación, por considerar que se verían afectados sus derechos.

Artículo 73 CFF. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I.- La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II.-La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III.-La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.”

El anterior artículo, es una verdadera excluyente de responsabilidad puesto que la infracción existe desde el momento mismo en que el contribuyente omite cumplir con la obligación fiscal que tiene a su cargo, o cumple con la misma de manera extemporánea, sin embargo, al Estado lo que le interesa es llevar a cabo la recaudación de los impuestos para poder afrontar el gasto y los servicios públicos que tiene a su cargo, no la aplicación de sanciones, por lo que la principal finalidad de este precepto es el invitar al individuo a regularizar su situación fiscal antes de ser descubierto por la autoridad y hacerse acreedor a una sanción.

“Artículo 74 CFF. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciara discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción”.

Debido a que en nuestro país, un alto cúmulo de contribuyentes no tiene la capacidad económica suficiente para cubrir las multas que le son impuestas, la autoridad se ve en la necesidad de condonar las mismas total o parcialmente.

Por último, nosotros consideramos que la infracción fiscal debe ser entendida como toda trasgresión o incumplimiento del deber contenido en las normas jurídico-tributarias.

## **DELITO.**

Numerosos han sido los autores que han intentado definir al delito, sin embargo, debido a que el concepto del mismo entraña la indicación de las características que le son propias, y dichas características van cambiando conforme al paso del tiempo y a las necesidades específicas de cada pueblo, al día de hoy no existe un concepto de delito que puede ser aplicado en forma general y absoluta, pero si puede darse una definición conforme al derecho penal vigente.

El Maestro Francisco Pavón Vasconcelos citando a Carrará señala que el delito es: “la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso”.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> PAVON, Vasconcelos Francisco. *Manual de Derecho Penal Mexicano*. 14ª edición. Porrúa. México. 1999. Pág.178.



El Tratadista Rafael Márquez Piñero define al delito como “toda acción u omisión, antijurídica, típica, culpable y sancionada con una pena”.<sup>15</sup>

Con una mayor explicación el Doctor Arturo García Jiménez define al delito como “la lesión o puesta en peligro de un bien protegido jurídicamente por una sanción penal”<sup>16</sup>

El autor en cita desprende de su definición las siguientes cuestiones: “El delito es un ente jurídico, en la medida en que su existencia representa el ataque a bienes protegidos por el orden jurídico, es decir que las normas de derecho prohíban conductas o impongan acciones que tiendan a la preservación de los bienes tutelados, por ello en la medida en que no se acaten o cumplan dichos ordenamientos, originando la lesión o puesta en peligro de los bienes, indudablemente existe el delito.

La existencia de la norma jurídica tutelada del bien le da existencia al delito, pues si no la hubiera no se podría hablar de delito aun cuando los valores socialmente relevantes resistieran el ataque del sujeto, con ello se aborda el aspecto formal del delito, en la medida de requerir la existencia de una norma para sujetar su propia existencia.

La lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos, cuya tutela es la finalidad del derecho penal, y en la que se encuentra la razón de existir del sistema jurídico.

Los bienes jurídicos caracterizados por valores esenciales de la colectividad en un tiempo y lugar determinado, que tutelan las normas jurídicas y son atacada por la conducta del sujeto, ya sea lesionado o poniéndose en peligro, entraña la naturaleza social del delito, pues solo es consumado por el quehacer del individuo

---

<sup>15</sup> MARQUEZ, Piñero Rafael. *Derecho Penal Parte General*. 3ª Edición. Trillas. México. 1994. Pág. 132.

<sup>16</sup> GARCIA Jiménez Arturo. *Dogmática Penal en la Legislación Mexicana*. Porrúa. México. 2003. Pág. 10

dentro de sus relaciones sociales que al desenvolverse trastocan los derechos sociales de otros individuos.

Estas normas son elaboradas en la medida en que un valor social requiere ser tutelado por el ordenamiento jurídico, en razón de que sea trascendente para la colectividad.

La protección de los bienes indudablemente, sólo tiene lugar en la medida en que el Estado los tome en cuenta considerándolos como relevantes para crear los tipos penales.

El aspecto jurídico de la protección, entraña la necesaria existencia de una norma de derecho en que en su contenido hipotético, semántico y sintético, describa la conducta lesiva del valor por ella tutelado, la existencia de esta forma es, indudablemente, previa la conducta lesiva indispensable para sancionarla, con lo que insistimos, se satisface el aspecto formal y normativo para el delito pues con ello se mantiene el carácter jurídico del mismo.

La sanción penal, conocida como punibilidad, en la que el Estado prevé la consecuencia jurídica que resentirán todos aquellos individuos que ataquen en cualquier grado al valor protegido por la norma de derecho, en esta parte el Estado estatuye los diversos medios necesarios para salvaguardar el bien o valor que pretende proteger, estableciendo la magnitud de la sanción sobre la base del grado de lesión o peligro del bien tutelado, inclusive disponiendo el periodo de duración de la pena sobre la base de grados o culpabilidad que ha revelado el sujeto trasgresor del deber derivado de la norma al ejecutar la conducta".<sup>17</sup>

De las anteriores definiciones se desprenden como características constantes de las mismas, el considerar al delito como un ente jurídico y el que la conducta

---

<sup>17</sup> GARCIA, Jiménez Arturo. *Op. Cit.* Pp. 10-11.

tipificada como ilícita debe encontrarse sancionada con una pena, puesto que de nada serviría proteger determinados valores, si no existe un medio de coacción que haga cumplir la norma, en nuestro caso encontramos que el delito de Defraudación Fiscal se encuentra previsto y tipificado en el Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el Código Penal Federal en su artículo 7º define al delito como “el acto u omisión que sancionan las leyes penales”.

Del concepto de delito dado por el Código Penal Federal podemos desprender las siguientes cuestiones:

Para que haya delito, es necesario en primer término que la voluntad humana se manifieste externamente en una acción o en la omisión de una acción, sin la cual el delito no podría existir.

Que la conducta llevada a cabo por el sujeto se encuentre sancionada por la ley, esto es, debe existir una norma que establezca cada una de las conductas que son tipificadas como delitos, debiendo asimismo encontrarse establecida en la ley la sanción aplicable a cada una de esas conductas.

Por nuestra parte, consideramos que el delito es la conducta, establecida en un tipo legal, castigada con una pena.

## **1.2 FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL.**

Además de haber definido al derecho fiscal, debemos precisar también, cuales son las situaciones que le dan origen, tanto a la existencia de las normas, como a la propia realización de la situación jurídica tributaria.

Es oportuno señalar, que a lo largo de la formación como profesionista del derecho, se ha denominado siempre a la situación que origina la creación de la

norma como “fuente”. Sin embargo, (académicamente puede ser aceptado más técnicamente no) resulta contradictorio pensar o suponer que la materia creadora de situaciones jurídicas pudiese recogerse como fruto. En lo personal considero que se trata propiamente de una recopilación e identificación de aspectos específicos que permiten al legislador contar con los elementos suficientes para su establecimiento. Una vez hecha la precisión, procederemos al análisis.

Entendemos por fuentes del Derecho las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho.

Fuentes del Derecho Tributario:

- La ley.
- Decreto-Ley.
- Decreto-Delegado.
- Reglamento.
- Las circulares.
- La jurisprudencia.
- Los tratados Internacionales.
- Los Principios Generales del Derecho.

**La ley.-** Es el acto emanado del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, se considera que la Ley es la fuente más importante, dados los términos del artículo 14 Constitucional y de que el Art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe cumplirse de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, lo cual es perfectamente razonable por las limitaciones a la libertad y a la propiedad individual que implican las leyes financieras y tributarias en particular, además de que la ignorancia de la Ley no excusa su cumplimiento.

Para suplir las lagunas que se encuentran en el Derecho Tributario, el Código Fiscal de la Federación (Art. 5°) establece la aplicación del derecho común.

Sin embargo, es muy importante señalar que se trata propiamente de uno de los elementos indispensables para el establecimiento y cobro de las contribuciones, pues de la lectura del artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal lo convierte en el pilar de la relación tributaria.

**El Decreto-Ley.-** Es aquel cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso, el origen de la autorización se encuentra directamente en la Constitución. En México se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso del ejercicio de esta facultad.

Un caso específico de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Federal, por virtud de la cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir la cuota de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El Ejecutivo debe someter a la aprobación del Congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual.

**El Decreto-Delegado.-** Supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades dentro de esas autorizaciones se encuentra la de legislar en uso de esas facultades extraordinarias delegadas por el Congreso, las cuales por su propia naturaleza tienen el carácter de transitorias.

**El Reglamento.-** De acuerdo con el artículo 89 de la Constitución se otorgan poderes al Presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia y el artículo 92 de la misma Ley dispone que todos los Reglamentos, decretos y ordenes del Presidente deberán estar firmados por el secretario del despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos. El Maestro Serra Rojas considera que el Reglamento es un acto administrativo puesto que tiene su origen en el Poder Ejecutivo, y desde un punto de vista material se identifica con el acto Legislativo ya que crea normas que establecen situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

La facultad reglamentaria del Ejecutivo es de carácter discrecional, este puede expedir un reglamento cuando y en el caso que considere convenientes.

**Las Circulares.-** Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de la oficina, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos, se trata pues de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos. En materia fiscal reciben el nombre de circulares las disposiciones administrativas que dictan las autoridades hacendarías, y se denominan generalmente Resoluciones o Reglas, la función de éstas es aclarar, precisar o delimitar determinado derecho u obligación.

La validez de las Circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los Reglamentos; la circular debe limitarse a la ejecución de una norma contenida en la Ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

**La Jurisprudencia.-** Se entiende que son las resoluciones que dictan los tribunales al aplicar la ley a un caso concreto que le es sometido por las partes, y con el fin de dar por terminada una controversia de intereses. Esta es creada por la Suprema Corte funcionando en Pleno o en Salas, según sus respectivas competencias, o por los Tribunales Colegiados de Circuito y puede referirse tanto a la Constitución como a la Leyes Orgánicas, Reglamentarias y Ordinarias, tanto de la Federación como de los Estados, del Distrito Federal y Municipios.

La jurisprudencia es de gran importancia y en muchas ocasiones las decisiones rendidas han motivado que las Leyes se reformen a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad.

**Los tratados Internacionales.-** La Constitución en su artículo 133 establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República tienen en carácter de Ley Suprema. Su importancia es tal que los derechos y obligaciones que nacen de esos tratados son mas importantes como fuente generadora de derecho, que la propia ley fiscal ordinaria. Los tratados internacionales que se han celebrado son considerados como la fuente mas importante del derecho fiscal, ya que si existiera una contradicción con una Ley fiscal interna, prevalecería por encima de ella lo que se exponga en el tratado internacional.

**Los Principios Generales del Derecho.-** Estos tienen el carácter de fuente de Derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.

El Tribunal Fiscal de la Federación esta facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así la Constitución prescribe que en el caso de que la ley sea oscura o dudosa, omisa debe echar mano de todos los recursos que el arte de

interpretación le ofrece y si agotados estos se le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los Principios Generales de Derecho.

Resulta oportuno señalar, que a diferencia de otras ramas del derecho, en el fiscal y desde luego nos referimos al momento impositivo y de recaudación, la autoridad debe sujetarse al principio de legalidad, es decir, no puede realizar nada que no se encuentre previsto en la Ley con anticipación a la realización del hecho generador.

Bajo ésta premisa, la costumbre como fuente de obligación entre sujeto activo y pasivo de la obligación fiscal sería inoperante, pues de realizarse, sería completamente nulo y quedaría sin efecto alguno.

No obstante, y dada la científicidad del derecho, existen teorías que pretenden demostrar la existencia de la costumbre como fuente específica del derecho fiscal, buscando desde luego, declarar la nulidad de la norma que la contiene.

### **1.3 NATURALEZA JURIDICA DEL DERECHO FISCAL.**

Es muy claro que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, sustento que debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios del interés público que el primero realiza. Al respecto, el tratadista Andrés Serra Rojas afirma: “Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> SERRA, Rojas Andrés. *Derecho administrativo*, 6ª edición, Tomo Primero. Porrúa, México, 1974, Pág. 78.



En la relación que existe entre gobernantes y gobernados como trasfondo de la misma es de carácter eminentemente económico, ya que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar lo que el doctor Serra Rojas llama “las funciones públicas”, lo justo y apropiado es que tales recursos deban generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos.

La relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por leyes, de otra forma, se caería en la arbitrariedad y el despotismo, puesto que el Estado, pretextando su siempre imperiosa necesidad de bienes y recursos, podría fácilmente someter a la población a toda clase exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho.

El tratadista Adolfo Carretero Pérez afirma. “El origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que sólo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante”.<sup>19</sup>

De modo que única y exclusivamente a través de la Ley pueden garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus Súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía, estableciendo así cuales son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.

---

<sup>19</sup> CARRETERO, Pérez, Adolfo. *Derecho Financiero*, Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid, 1968, Pág. 30

Así Adolfo Arrijo Vizcaino afirma “que el Derecho Fiscal tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos”.<sup>20</sup>

Es importante señalar que el crecimiento y el desarrollo continuo de las funciones del Estado son imprescindibles en estos tiempos ya que cada vez es necesario debido a la moderna sociedad. Ya que requiere que el complejo y sofisticado régimen de economía mixta, demande imperiosamente la presencia de numerosos especialistas fiscales debidamente capacitados, al respecto el Maestro Serra Rojas señala “El Estado se esfuerza en promover las condiciones económicas favorables para que una sociedad pueda desarrollarse. La característica es el acrecentamiento de las cargas públicas. El régimen financiero del Estado tiene a su cargo proveerse de los elementos necesarios para realizar tales propósitos”.<sup>21</sup>

Todo lo antes mencionado nos lleva a pensar que el Derecho Fiscal tiene gran importancia para que el Estado pueda cumplir con su objetivo para el que fue creado, siendo una disciplina de indiscutible importancia y trascendencia, que debido a su constante crecimiento verdaderamente explosivo y desmesurado suele transformarse con mayor frecuencia.

#### **1.4 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.**

##### **CONCEPTO.**

---

<sup>20</sup> ARRIOJA, Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª edición, Themis. México 2000. Pág.6

<sup>21</sup> SERRA, Rojas Andrés. *Ob. Cit.* Tomo Segundo, Pág. 753.

El término contribución, es una denominación moderna y útil (psicológicamente hablando) para permitirle al Estado allegarse de recursos vía tributaria, ya que este concepto históricamente ha evolucionado hasta alcanzar incluso la característica de deber cívico.

Por su parte el maestro Narciso Sánchez Gómez, define a las contribuciones como “las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”.<sup>22</sup>

Por contribución debemos entender aquella aportación pecuniaria o en especie que todo particular debe proporcionar al Estado en que habite siempre que su legislación lo marque.

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo los que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones voluntarias y contribuciones forzadas.

**Son contribuciones Voluntarias:** aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera) o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

**Son contribuciones forzadas o exacciones:** aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.

---

<sup>22</sup> SÁNCHEZ ,Gómez Narciso. *Op. Cit.* Pág. 338-339.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, señala que las contribuciones forzadas, “son aquellas que se encuentran establecidas en la ley, se les denomina tributos”.<sup>23</sup>

A este tipo de contribuciones se les denomina tributos y abarca diferentes exacciones como son: Impuestos, Derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado, esta potestad comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo, y Judicial según la competencia que les confieren las leyes.

## **CARACTERISTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Como características de las contribuciones se pueden encontrar las siguientes:

- 1.- Que su naturaleza es netamente personal.
- 2.- Que sus aportaciones son pecuniarias.
- 3.- Que su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federales, estatal y/o municipal.
- 4.- Que la aportación debe ser proporcional y equitativa.
- 5.- Que esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

Se dice que es una **obligación personal** de acuerdo con el principio fundamental, ya que el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y solo a ellas es por ello que la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

---

<sup>23</sup> RODRIGUEZ, Lobato Raúl. *Op. Cit.* Pág. 6.

En cuanto que es una **aportación pecuniaria** es indiscutible que se puede contribuir para con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podemos pensar que será de naturaleza pecuniaria por serlas que con mayor facilidades puede utilizar el Estado dada la naturaleza monetaria de la economía moderna ya que antiguamente eran más comunes los tributos pagaderos en especie.

En lo referente **al gasto público** tenemos que a diferencia de los ingresos del derecho privado, los gastos son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte etc.) los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía esto es de su potestad de imperio.

El producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos, la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro esta, siempre apoyados en una disposición legal.

Por gastos públicos, el Maestro Gabino Fraga, manifiesta que “Debe entenderse a los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando entonces excluidos de su concepto los que se destinan a la satisfacción de una necesidad colectiva”.<sup>24</sup>

El Tratadista Ernesto Flores Zavala, considera” que por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal”.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, 31va. Edición, , Porrúa, México1998, Pág.326.

<sup>25</sup> FLORES, Zavala Ernesto. *Elementos, Finanzas Publicas Mexicanas*, 30va edición. Porrúa México, 1993, Pág. 293

La única razón que se encuentra en el deber de contribuir y como único fundamento del gasto público es de atender al bien común, tal y como lo establece el artículo 31 constitucional, ya que es la única forma por la cual el Estado podrá cumplir con el fin para el cual fue creado, con ayuda de los órganos creados por el mismo.

En cuanto que es **proporcional y equitativa** se determina la proporcionalidad de la idea de una parte de algo haciendo alusión a una parte de alguna cosa con características económicas de lo que se deduce que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir, en cuanto a su equidad se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, debido a ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación contempla estos conceptos al manifestar que el tributo cumple con los requisitos de proporcionalidad exigidos por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política ya que es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria, y es proporcional puesto que se cobra según la capacidad de los causantes concluyendo así que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

En lo referente a su **disposición legal** tenemos que el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solo se pueden imponer por medio de una ley conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la Cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados la cual, conforme a la teoría constitucional, es la representante de la población.

Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y del comercio exterior, en estos casos y solo en ellos, el Ejecutivo podrá ejercer facultades Legislativas emitiendo los llamados decretos-ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

Con todo lo antes mencionado podemos establecer que **las contribuciones** son todas aquellas aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público por ello que esta figura ha recibido el concepto de tributo y recibe muy diversos nombres según sea el país y el autor que lo trate tenemos que se han utilizado como sinónimos de tributo principalmente los términos contribución, impuesto, gravamen y exacción.

## **CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.**

En el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 2°, expresa que “las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:”

La figura tributaria por excelencia son los impuestos determinados como los tributos más representativos ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares diferentes de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos denominados estos como tasas los cuales han dado lugar a gran número de controversias respecto su naturaleza tributaria ya que una corriente representativa no considera a los derechos como

tributos en virtud de que la obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita el servicio pero la generalidad de la doctrina lo incluye como tales, entre otras figuras que la ley de ingresos de la federación señala son las que se catalogan también como tributos refiriéndonos a las aportaciones para INFONAVIT, y las cuotas para el Seguro Social, conocidas como aportaciones de seguridad social, así como también las contribuciones de mejoras, las cuales participan de la naturaleza tributaria sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública.

En cuanto a las denominaciones de las aportaciones cuotas o atribuciones, más que jurídicas son económicas ya que se refieren a un contenido económico pero no nos informan de su estructura y mucho menos sobre los elementos jurídicos que las conforman estos nombres solo se utilizan para caracterizarlas con alguna diferencia nominal de los demás tributos.

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes la doctrina nos proporciona una figura denominada contribuciones especiales, mismo que se establece por imposición unilateral del Estado en función del beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Las especies de contribuciones son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En los impuestos el presupuesto de hecho esta representado por cualquier actividad de contenido económico que el Estado, a través del Poder Legislativo considere suficiente para que al efectuarse se genere la obligación, en cuanto a los derechos tenemos que el presupuesto de hecho es la prestación de un servicio particularizado al contribuyente o el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la federación.



En las aportaciones de seguridad social el presupuesto de hecho será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social; y en las contribuciones de mejora lo será el beneficio que obtendrá el sujeto como consecuencias de la realización de una obra pública.

### **Los Impuestos.**

Para poder llegar a una definición concreta del concepto de impuestos es preciso hacer alusión a las diversas teorías existentes al respecto dentro de las cuales encontramos las siguientes:

La Teoría de la Equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable por que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga, y en muchos casos, el beneficiario particular es inversamente proporcional al impuesto pagado.

La Teoría del Seguro considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad de sus bienes y en su persona les proporciona el Estado, no podemos aceptar que el Estado tenga como única función la protección individual, su existencia sobrepasa con mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades.

La Teoría del Capital Nacional establece que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del

estado, afín de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país pero el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esa actividad.

La Teoría del Sacrificio identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación el artículo 2º. Fracción I: define al impuesto como “las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este mismo artículo.”

La anterior definición legal no es una definición ya que definir es fijar con precisión la naturaleza de una cosa, en primer lugar por que el concepto que nos presenta es común a todos los tributos ya que todos ellos son contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, en segundo lugar, como nos dice De la Garza tiene carácter residual es decir, que se obtiene por eliminación y no por que precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.

De la Garza nos define al impuesto “como una prestación tributaria obligatoria ex–lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 18va. Edición 2ª reimpresión. México. Porrúa. 1999.

Es por ello que se dice que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

Así podemos determinar que los impuestos tienen cinco elementos básicos que son:

1. - El sujeto del impuesto.
2. - El objeto del impuesto.
3. - La determinación de la base.
4. - La aplicación de la tasa, tarifa o cuotas.
5. - La forma, medio y fecha de pago.

En lo referente **al sujeto del impuesto** lo primero que debe determinarse al aplicar un gravamen es el sujeto, encontrando un sujeto principal pero también puede haber responsables solidarios, como lo establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

1. Los retenedores y personas que por ley deban recaudar contribuciones, hasta por el monto de las mismas.
2. Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, hasta por el monto de éstos.
3. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.
4. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que tuviera pendiente la misma (responsabilidad objetiva).
5. Los representantes de personas no residentes en el país si la intervención de éstas genera obligación tributaria.
6. Las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones de su representado.

7. Los legatarios y donatarios por las contribuciones que generen los bienes legados o donados.
8. Las personas que manifiesten libremente su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria.
9. Los terceros que hayan constituido depósitos, prendas, fianzas, hipotecas o permitido secuestro de sus bienes, hasta por el valor de éstos dados en garantía. La responsabilidad no podrá exceder el monto del interés garantizado.
10. Los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hayan generado a cargo de la sociedad, hasta por el monto de los bienes de la misma.
11. Las sociedades que hayan omitido la obligación formal de inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios y accionistas.
12. Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con el traspaso de activos, pasivos y capital transmitido por la escidente.
13. 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 debido al otorgamiento del uso temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya lo hubieran sido (maquilas).
14. Las personas a quienes los residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, si éstos les son pagados por los residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.
15. 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 LISR, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.
16. 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 supuesto a que se refieran los incisos a), b) y c) de la frac. 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.

El Objeto del gravamen se determina como aquella situación que se pretende gravar, en cada Ley existe un objetivo implícito ejemplo:

IMPUESTO	OBJETO
Impuesto sobre la renta	Grava la renta, la ganancia, la utilidad.
Impuesto al Activo	Grava el activo neto de las empresas.
Impuesto al Valor Agregado	Grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

### **La determinación de la base.**

**Base:** Esta representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, números de litros producidos, monto de ingresos percibidos, ala cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.

Tenemos que una vez determinado el sujeto del impuesto el contribuyente deberá determinar la base y posteriormente calcular el impuesto, es así como el contribuyente se enfrenta a la causación misma que se dará cuando el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o, de hecho, en la determinación del impuesto causado.

Es así como los contribuyentes determinan su base para calcular el impuesto a su cargo.

### **En cuanto a la tasa, tarifa o cuota.**

**Tarifa:** Se le dice a la tabla o catálogo de los precios, derechos o impuestos que se deben pagar por alguna cosa o trabajo. Está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría. En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

**Tasa:** Es el documento en el que consta la tasa. Es el precio en que por disposición puede venderse una cosa. Generalmente expresado en porcentajes.

**Cuota:** Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal. Ejemplo, determinada cantidad por litro. Se le llama también tipo de cuota cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Tenemos que una vez que el mismo contribuyente sujeto del impuesto se ha determinado la base para efectos del impuesto le quedara simplemente aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso para conocer el impuesto causado, en el caso del impuesto sobre la renta que se aplica para personas morales o físicas tendrá una tasa única (fija) de 28%. Por lo que se refiere a la tabla o tarifa, ésta se encuentra determinada progresivamente y varía conforme a los ingresos de cada particular.

**En cuanto la forma medio y fecha de pago** se establece que en la legislación deberá también definirse la forma de pago (forma oficial), así como los medios (cheques) y la fecha de pago.

Esto también varía conforme al volumen de operaciones y regímenes fiscales, pueden ser diarias, semanales, mensuales, bimestrales, trimestrales, cuatrimestrales, semestrales y anuales.

Las principales leyes fiscales en México son:

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. (L.I.S.R.)
- Reglamento de Ley del Impuesto sobre la Renta. (R.I.S.R.)
- Ley del impuesto al Valor Agregado. (L.I.V.A.)
- Reglamento de Ley del Impuesto al Valor Agregado(R.I.V.A.)
- Ley del Impuesto Especial sobre la Producción de Servicios.
- Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.
- Ley del Impuesto sobre Automóviles nuevos.
- Ley sobre Tenencia y uso de Vehículos.

Principios de los Impuestos.

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios.

La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado de ahí la existencia de los principios fundamentales o esenciales: (Es oportuno mencionar que estos principios son originalmente propuestos por el sobresaliente liberalista Adam Smith y reconocidos y plasmados implícitamente en nuestra legislación fiscal).

- a) **Principio de justicia o igualdad** es aquel en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus necesidades económicas y de la observancia o menos precio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición este principio parte de la generalidad y de la uniformidad que el principio sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del

crédito fiscal que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo, el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

- b) **Principio de certidumbre**, es aquella en el que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad, los elementos necesarios son el objeto, sujeto las exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.
- c) **Principio de comodidad**, consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago el contribuyente es por ello que deben escogerse aquellas fechas o periodos, en atención de la naturaleza del gravamen sea mas propicia y ventajosa para que el causante realice su pago.
- d) **Principio de economía**, consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.

## **CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.**

Existen dos criterios principales para distinguirlos, un criterio basado en la repercusión de los impuestos y un criterio conocido como administrativo.

**Los Impuestos directos** según el primer criterio son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.



**Los impuestos indirectos** según el criterio de repercusión el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión las calidades del sujeto del impuesto y el pagador son distinto.

El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladara el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que esta legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, que es quien verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista del criterio administrativo los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes.

Mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben de situaciones aisladas o accidentales, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

- Directos: ISR.
- Indirectos: IVA, IEPS, ISAN.

**Los Impuestos Personales** son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personales de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta a las personas físicas.

**Los Impuestos Reales** recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el Impuesto Predial.

Los Impuestos Indirectos se dividen en:

- Impuestos sobre los actos.
- Impuesto sobre el consumo.

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuando se van a gravar los actos y cuando el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones, actos que son parte del proceso económico por ejemplo: el impuesto sobre importaciones y exportación.

En cuanto a los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que sé esta gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.

### **Efectos de los Impuestos.**

Son estudiados los efectos de los impuestos en dos grupos: el primero como los efectos de los impuestos que no se pagan y el segundo como los efectos de los impuestos que se pagan.

En cuanto a los impuestos que no se pagan es, en general, la evasión o la elusión.

**La evasión** se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, esto es, violatorias de la ley, ya sea por que realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena, un ejemplo es el contrabando y el fraude fiscal.

**La elusión** también consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin efectuar conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como lo es el evitar coincidir con la hipótesis legal ya sea trasladando la fuente del impuesto a un

lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo o, bien absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación de gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que salvo que este prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalando por la ley, de modo que sea aquel y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en que incida el impuesto. La traslación del impuesto se verifica en tres fases:

- Percusión. Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.
- Traslación: Es el momento, en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto, traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro. La traslación puede ser hacia delante o protraslación, o bien hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de la traslación.
- Incidencia: Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

### **Aportaciones de Seguridad Social.**

Las aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones establecida en ley a cargo de individuos que son sustituidos por el Estado, en cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la constitución en materia de seguridad social, contribuciones como las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, son

sustituidas de las obligaciones marcadas por la constitución que quedan a cargo del patrón.

El Código Fiscal de la Federación por su parte en su artículo 2º. Fracción II define a estas como “las contribuciones establecida en la 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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado”.

### **Contribuciones de mejoras.**

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción III establece que dichas contribuciones son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Un ejemplo puede ser la contribución que se paga por el uso del sistema de distribución de agua en la Ciudad de México.

### **Derechos.**

Los Derechos son aquellas contribuciones que establece la ley con los siguientes objetivos:

- Uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, por ejemplo explotación de bosques.
- Por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; ejemplo expedición de pasaportes.
- Las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado ejemplo el uso del agua.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 2º fracción IV define a los “derechos como las contribuciones establecidas en ley por uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcertados cuando, en este ultimo caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado”.

Cuando sea organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO JURÍDICO**

Es importante resaltar que “el sistema tributario mexicano se desenvuelve en un conjunto de principios constitucionales, legales y económicos que establecen la legalidad tributaria”<sup>1</sup>. Así derivando de estos principios, leyes, reglamentos, circulares, etcétera, conformando estos un conjunto de disposiciones legales que protegen al contribuyente, y así mismo estableciendo las reglas para que el Estado pueda exigir las contribuciones sin que exista una indebida aplicación de las garantías otorgadas por la misma Constitución, evitando que puedan perjudicar al particular.

Es una tarea muy importante del legislador crear leyes que puedan permitir la tranquilidad en lo referente a la materia fiscal , tanto del mismo Estado como del particular ya que a medida que va creciendo la comunidad tributaria van creciendo con esta, cada vez mas dificultades, es por eso que el legislador se ve en la necesidad de crear leyes para resolver todo tipo de controversias, así como para resolver los inconvenientes por el incumplimiento de las obligaciones a que esta obligado el contribuyente, es por eso que analizaremos algunas de las leyes de mayor relevancia que tienen que ver con la obligación de contribuir y lo referente a la Defraudación Fiscal.

---

<sup>1</sup> SERRA, rojas Andrés. *Derecho Administrativo2º curso*. 22va edición .Porrúa. México, 2003.

## 2.1. CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

En la historia de México se registraron un número considerable de Asambleas constituyentes, de instrumentos constitucionales y de planes que se proponían convocar las primeras o modificar las segundas.

Por lo anterior, y debido a que el análisis de cada uno de estos instrumentos podría ser motivo de varios estudios, solo estudiaremos la Constitución vigente que es la del año de 1917, destacando todo lo relacionado con la obligación de contribuir.

Como bien lo apunta el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, “los principios fundamentales de todo orden jurídico se encuentran establecidos en la Constitución, a través de pronunciamientos generales”.<sup>2</sup>

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la Ley fundamental y Suprema del Estado, en la cual se fijan las atribuciones y límites de la autoridad, así como los derechos del hombre y de la sociedad, esto es, contiene normas sobre la estructura del Estado, la organización del gobierno, los regímenes políticos, la división de poderes, la competencia de las autoridades y las garantías individuales y sociales, e incluso, la propia Constitución establece en su Artículo 133, que es la Ley suprema de toda la Unión, y en cuanto a materia tributaria se refiere, en ella se indica quiénes pueden establecer y cobrar tributos, cómo deben establecerse y quienes deben pagarlos, así como la forma de hacer cumplir con las obligaciones tributarias etcétera.

Afortunadamente nuestra Constitución se ha preocupado por garantizar la tranquilidad del ciudadano en materia fiscal, y existen diferentes garantías dentro de la misma en los que se establecen los derechos y obligaciones que debe cumplir cada ciudadano.

---

<sup>2</sup> ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 25.

En México, la obligación de contribuir, la encontramos en el fundamento constitucional, en el artículo 31, fracción VI que dice:

### **Artículo 31.**

“Son obligaciones de los mexicanos:

### **Fracción IV**

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

Del anterior artículo constitucional se observa que este únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, sin embargo, compartimos lo señalado por el Maestro Raúl Rodríguez Lobato en el sentido de que si bien es cierto, dicho precepto constitucional solo se refiere a la obligación de los mexicanos a contribuir, ello no significa que únicamente sea obligación de los nacionales, pues ni esta disposición, ni ninguna otra de la propia Constitución, prohíbe que los extranjeros tributen en México, cuando residan en nuestro país, tengan en él un establecimiento permanente o se encuentre en él su fuente de riqueza, por lo tanto el legislador se encuentra facultado para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación señalados.

Robustece lo anterior el hecho de que en México suscribió el tratado internacional de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, de 1928, en el cual esta previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Toda vez que como se señaló México suscribió dicho tratado y este fue aprobado por el Senado, conforme a lo dispuesto por el artículo 133 constitucional, el mismo es ley suprema en el país.



Una vez que ha quedado aclarado lo concerniente a si los extranjeros están obligados a tributar en el país, se pueden desglosar como elementos constitutivos del tributo los siguientes:

- a) Es una obligación de los mexicanos y extranjeros cuando estos últimos residen en el país, tienen establecimiento permanente en el territorio nacional u obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio mexicano, contribuir al gasto público Federal y del lugar en que reside
- b) De forma proporcional y equitativa
- c) Que la contribución se destine al gasto público
- d) Que la contribución se encuentre establecida en las leyes.

En cuanto a la proporcionalidad y la equidad podremos mencionar lo siguiente:

La proporcionalidad y equidad se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, y se ha considerado que se trata de una auténtica garantía individual.

La proporcionalidad consiste en esencia, que cada sujeto tribute de acuerdo a su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, debiendo fijarse los gravámenes de tal forma que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma superior a los de medianos y reducidos ingresos.

Nosotros consideramos que la equidad radica naturalmente en la igualdad tributaria de todos los sujetos de un mismo tributo, esto es, que el gravamen sea el mismo para todas las personas físicas o morales que se encuentren en la misma circunstancia contributiva, esto es iguales actos, bienes o riquezas.

Todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, deben recibir un tratamiento idéntico.

El Maestro Raúl Rodríguez Lobato, señala que “la proporcionalidad y equidad se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el contribuyente”.<sup>3</sup>

Por lo anterior coincidimos en el sentido de que la contribución debe ser establecida tomando en cuenta la capacidad económica del contribuyente, toda vez que si bien es cierto el Estado debe contar con los recursos necesarios para desarrollar las actividades que tiene encomendadas, las contribuciones no pueden empobrecer al contribuyente, sino que se deben fijar en base a la capacidad para tributar que tiene cada individuo.

Por último, es necesario señalar que a nuestro juicio la contribución debe ser mínima, para que de esta forma no se empobrezca al contribuyente, ya que la excesiva contribución irrita y desilusiona al contribuyente, orillándolo a la evasión fiscal, que comúnmente se ha hecho una práctica común entre los ciudadanos.

El artículo 31 en su fracción IV nos menciona la garantía de legalidad y que avala el aforismo de “nullum Tributum sine lege”, ya que se refiere que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, además especifica que las contribuciones deben ser canalizadas a la satisfacción de las necesidades colectivas.

El principio de legalidad significa que todas las obligaciones contributivas, deben nacer de una ley, ya que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule.

---

<sup>3</sup> RODRÍGUEZ ,Lobato Raúl .*Derecho fiscal*. 2ª edición, Harla, México, 1986.Pág.55

De igual forma en la ley que se establezca la obligación tributaria, debe quedar establecida con toda precisión los sujetos, el objeto, la base, la cuota o tarifa, periodo o fecha de pago, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, así como los medios de defensa que tiene el gobernado.

Cabe señalar, que la arbitrariedad en la imposición de las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente ilegales sea cual sea el pretexto con el que pretenda justificársele.

Finalmente hemos de mencionar que, de los anteriores principios se observa, que la principal finalidad del tributo es la de cubrir el gasto público, para así poder cumplir con las obligaciones que el Estado tiene con la población.

### **Artículo 73.**

El congreso tiene facultad:

#### **Fracción VII:**

“Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

#### **Fracción XXIX:**

“Para expedir la ley que regule la organización de la entidad de fiscalización superior de la Federación y las demás que normen la gestión, control y evaluación de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales;”

Este artículo establece las principales facultades del Congreso, entre las cuales están las facultades en materia tributaria, en su fracción VII establece que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; también, este artículo señala las actividades que pueden ser gravadas mediante las contribuciones necesarias a cubrir dicho presupuesto, y es aquí donde radica precisamente la excepción a la regla general, ya que existen

impuestos exclusivos a la Federación y se fundamenta en la fracción XXIX de dicho precepto.

#### **Artículo 74.**

“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

**IV.** “Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior”.

#### **Artículo 131.**

“Es facultad privativa de la federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El ejecutivo podrá ser facultado por el congreso de la unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio ejecutivo, al enviar al congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

En el artículo 131 que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la federación siendo condicionada esta facultad, por el artículo 74 en donde se menciona que una vez que se haya aprobado el presupuesto de egresos de la cuenta pública del año anterior, dará inicio la legislación de impuestos por las dos Cámaras, para volver a dar inicio a un presupuesto de egresos, así como un presupuesto de ingresos.

### **Artículo 5°.**

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...”

Dicho artículo nos indica la prohibición de los impuestos que limiten el desarrollo libre del trabajo, sin embargo, podemos hacer extensiva esta garantía cuando exista un impuesto que grave excesivamente el producto que genera el trabajo.

### **Artículo 8°.**

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”.

En dicho precepto encontramos el derecho de petición que constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, este bien formulada, a que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario, o sea, que este derecho de los particulares y la correlativa obligación de las autoridades tiende a asegurar para los primeros un proveído y no que se resuelvan las peticiones en determinado sentidos.

En materia tributaria la ley secundaria, concretamente el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, siguiendo un criterio análogo al del Poder Judicial Federal establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 4 meses y que transcurrido dicho plazo sin que se notifique resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo , mientras no se dicte resolución, o bien esperar a que ésta se dicte.

### **Artículo 13.**

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

En este artículo encontramos el principio de igualdad, al mencionarse que “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”, por lo

tanto nadie puede ser gravado en forma personal por contribuciones, así esta garantía es perfectamente válida en materia fiscal.

El principio de generalidad lo encontramos aquí mismo al mencionar que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

#### **Artículo 14.**

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

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

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”.

En el artículo en comento se encuentran contenidas cuatro garantías fundamentales:

- a) La de irretroactividad de la ley (párrafo I).
- b) La de audiencia (párrafo II).
- c) La de legalidad en materia judicial civil y judicial administrativa (párrafo IV).
- d) La de legalidad en materia judicial penal (párrafo III).

Principio de irretroactividad: En materia fiscal significa que ninguna ley tributaria puede obrar sobre el pasado, es decir la autoridad fiscal no puede aplicar una contribución decretada en una ley a una situación ocurrida con anterioridad a su vigencia, así como tampoco puede aplicar una ley tributaria ya derogada o abrogada a situaciones nuevas, ocurridas con posterioridad a la fecha de su derogación o abrogación.

Principio de garantía de audiencia constituye la defensa primordial con que cuenta un gobernado frente a los actos del poder público que tiendan a privarlo de sus derechos o intereses, si previamente no se le ha escuchado, es decir sin que antes no se le haya dado la oportunidad de exponer, incluso en la vía contenciosa o de litigio sus defensas, mediante las cuales demuestre o pretenda demostrar que la autoridad no tiene fundamento legal para cobrar el tributo que se le esta exigiendo.

El principio de legalidad consiste, como dice Leon Duguit, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada.

Este principio consiste en que para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario, que exista una ley que la obligue al pago de una contribución, que esta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución, y que en la propia ley fiscal existan los dispositivos necesarios para que cuando el contribuyente se niegue a cumplir con su obligación de pago, la autoridad tenga la forma de hacerlo cumplir.

## **Artículo 16.**



“Nadie puede ser molestado en persona, familia, domicilio, papeles o posesión, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento... No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención a no ser por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado... Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado; poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia”.

La garantía de legalidad es la consagrada en este artículo que es la que mayor protección otorga al gobernado, a tal punto que la garantía de competencia queda comprendida dentro de ella. A través de este derecho subjetivo público, todo acto de molestia quedara condicionado a la expresión “fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento”.

Por lo tanto el principio de legalidad consistente en que las autoridades sólo pueden hacer lo que las leyes les permite, principio que ha sido recogido por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Al reconocer y establecer que “las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, de modo que no tengan que inferirse la permisión legal para realizar determinados actos”.

Este artículo prohíbe a las autoridades el inferir a los particulares todo género de molestias (aprehensión, cateos, visitas domiciliarias, etc.), a menos que se llenen determinadas exigencias que así lo justifiquen y siempre y cuando se realicen cumpliendo con los requisitos establecidos por dicho artículo. Requisitos que son:

- Expedir un mandamiento por escrito.
- Que ese mandamiento se encuentre expedido por autoridad competente.
- Que el mandamiento escrito esté debidamente fundado y motivado.

### **Artículo 17.**

“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 estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

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

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”

Al artículo en comento nos menciona que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil, sin embargo podemos encontrar que el legislador puede elevar a la calidad de delitos y entonces si procederá la pena corporal o prisión, ya que en materia fiscal si existe dicha pena, ya que una deuda fiscal si es causa de perdida de la libertad. Existe también en dicho artículo la prohibición de las costas judiciales, entendiendo como tales el cobro por el servicio

de administrar justicia sin mal interpretar que la tramitación de un juicio no tenga que causar gastos ya que si se deben pagar gastos como lo son expedición de actas, o copias certificadas, entre otros gastos.

#### **Artículo 22.**

.....“No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, no el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109...”

La Constitución permite sustraer del patrimonio de los contribuyentes, bienes suficientes para que éstos cumplan con su obligación contributiva.

#### **Artículo 28.**

“En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes...”

En cuanto a que se refiere dicho artículo a que no habrá exención de impuestos; esto, con la intención de que todos seamos tratados igual; sin embargo resulta simple entender que el propio Estado debe proporcionar diversas exenciones para el ejercicio de áreas particulares y así se presenta las exenciones subjetivas.

La legislación ordinaria será la encargada, de señalar las condiciones y las circunstancias, para determinar los hechos, los sujetos y en que casos estarán exentos en el pago de tributos , y no la constitución misma ya que como en su artículo 133 establece que es la Ley suprema, se establece cuales son los lineamientos y las garantías que se encuentran en ella plasmadas como protección hacia la materia fiscal, así como las leyes que pueden derivar como complemento para tener mayor seguridad jurídica en la sociedad.

**IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.** Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, Volumen 12, primera parte, p. 44

De tal manera que como ya se mencionó anteriormente, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece garantías tanto para los contribuyentes, así como para el propio Estado, enmarcando cuales son sus derechos y obligaciones, así como las limitaciones de cada uno de estos.

## **2.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

El Derecho Fiscal como ya se mencionó en el Capítulo anterior tiene su principio de legalidad dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo cuenta con su propio ordenamiento jurídico tal y como lo establece la misma ley, el cuales el Código Fiscal de la Federación, así como algunas otras leyes como la Ley del IVA, la Ley del ISR y otras mas así como sus propios reglamentos, por lo tanto estudiaremos sólo lo correspondiente al Código Fiscal de la Federación respecto al delito de Defraudación Fiscal que es el tema de nuestro estudio.

Por lo que respecta al Primer Código Tributario Federal fue a través del decreto de 30 de diciembre de 1938, y publicado en el Diario Oficial de la Federación al siguiente día, se promulgo el primer Código Fiscal de la Federación que reestructuró sobre nuevas bases el sistema tributario mexicano al introducir en un único cuerpo legislativo todos los principios jurídicos aplicables a los ingresos del Estado, unilateralmente establecidos y exigidos, evitando así que las leyes

impositivas definieran sus propios conceptos legales, que muchas veces fueron reiterados e incluso llegaron a ser contradictorios.

“El Código de 1938, se inspiró en la doctrina Italiana al dividir el proceso formativo de la obligación tributaria en dos fases, la oficiosa ante la administración activa que excluye al impulso inicial del contribuyente y la contenciosa que se abre a instancia del deudor del crédito fiscal y que se desarrolla en forma de juicio ante el Tribunal Fiscal, con justicia delegada. Además ese Código adoptó íntegramente la ley de Justicia Fiscal para regular el proceso jurisdiccional y los principios jurídicos italianos, en lo que eran aplicables a México”.<sup>4</sup>

Al reformarse el Código Fiscal de la Federación con fecha 31 de diciembre de 1948, éste se adicionó con el título sexto al anterior Código Fiscal de 1938. Este título fue denominado *De los delitos*, donde aparece regulado el delito de defraudación fiscal y por tanto fue derogada la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal, que fue publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1947 e inició su vigencia al día siguiente, el 1º de enero de 1948.

Con fecha 19 de enero de 1967 se publicó un nuevo Código Fiscal de la Federación que inició su vigencia el 1º de Abril de 1967, donde el título sexto del Código anterior se ubicó en el capítulo IV del título segundo. El delito de defraudación fiscal aparece definido en el artículo 71, el cual a la letra señalaba: “Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto”.

Es necesario señalar que el artículo 71 antes transcrito limita la conducta delictiva al caso de la omisión total o parcial en el pago de algún impuesto, a pesar de que el artículo 1º y subsiguiente de dicha ley regulaba impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, de ahí que para esas fechas el delito de

---

<sup>4</sup> CORTINA, Gutiérrez Alfonso. *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*. Themis. México. 1993. pp. 213.

defraudación fiscal por el principio de exacta aplicación de la ley penal sólo comprendiera a los impuestos.

El 1° de Enero de 1983, inició la vigencia del actual Código Fiscal de la Federación, en donde lo relativo a la materia de los delitos fiscales se reguló y ubicó en el capítulo II del título IV, dedicado a las infracciones y delitos fiscales.

El delito de defraudación fiscal aparece regulado en el artículo 108 del Código fiscal de la Federación que establece:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión (derogado).

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones”.

Reformas sobre la sanción, publicadas en el Diario Oficial de la Federación:

En el Diario Oficial de la Federación publicado el día 31 de diciembre de 1986, se establece que el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años, si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario, cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión (derogado).

En el Diario Oficial de la Federación publicado el 20 de diciembre de 1991, se sancionaba al delito de defraudación fiscal con prisión de tres meses a seis años, si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$30, 000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión (derogada).

En el Diario Oficial de la Federación publicado el 22 de julio de 1994, se señala que el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años, si el monto de lo defraudado no exceda de N\$100,000.00: cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión.

En el actual Código Fiscal de la Federación, en las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de noviembre del 2000, que entraron en vigor el día 1 de enero de 2001, se establece;

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

“I.- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$5000,000.00.

II.- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$5000,000.00 pero no de \$750,000.00.

III.- Con prisión de 3 años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00”

(Las cantidades se actualizaran conforme a lo prescrito por el artículo 17-B del Código fiscal de la Federación).

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. (Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2000, en vigor a partir de 1 de enero de 2001).

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

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.  
(REFORMADO D.O. 29 DE DICIEMBRE DE 1997).
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.  
(ADICIONADO D.O. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.  
(REFORMADO D.O. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

Cabe señalar que cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda aumentará en una mitad.

La última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación fue la del 5 de Enero de 2004, quedando así en el actual Código Fiscal de la Federación el artículo 108 de la siguiente manera:

**Artículo 108.-** *“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de*



*alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

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

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

*I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$989,940.00.*

*II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$989,940.00, pero no de \$1, 484,911.00.*

*III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 489,911.00.*

*Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, 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 esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

e). *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

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

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

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

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

A pesar de dichos avances, y cambios en lo referente a los delitos fiscales, y específicamente al delito de defraudación fiscal no han sido suficientes para combatirlo.

Estudiando y revisando las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación podemos darnos cuenta que cada vez que pueden los legisladores hacen reformas, que solo cambian las cantidades, del monto de lo defraudado, pero

consideramos que esa no es la alternativa para combatir la defraudación Fiscal en México tema del cual estudiaremos en nuestro capítulo cuarto.

### **2.3. CÓDIGO TRIBUTARIO.**

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

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

Es importante referirnos especialmente al Estado Federal en el que existe una dualidad jurídico-política, la realidad del todo (la federación) y la de sus componentes (los Estados miembros). En su interior existen dos órdenes: el Federal, que comprende lo que interesa a la Nación entera, y el local que se refiere a lo que corresponde a cada una de las entidades federativas.

Existen leyes y autoridades que tienen aplicación en toda la República que son las leyes y autoridades federales, así como también leyes y autoridades que solo tienen fuerza obligatoria en algunas de las entidades federativas que son las leyes y autoridades locales.

Nuestra Constitución determina al respecto, en su artículo 124, que “las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

Es decir a la federación corresponde solamente lo que de manera expresa le ha señalado la Constitución; todo lo demás pertenece a los Estados.

Los Estados tienen libertad para elaborar sus propias leyes, pero éstas no pueden contravenir, en ningún caso, las estipulaciones del Pacto Federal como se estipula en el artículo 41 constitucional que establece” El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal”.

Por lo tanto ya que se ha estudiado que cada Estado tiene atribuciones para crear sus propias leyes, veremos que cada Estado ha creado su propio Código Fiscal como lo veremos a continuación;

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

Códigos Tributarios de:

ESTADO	ARTÍCULOS
<b>BAJA CALIFORNIA</b>	Título Tercero, Capítulo II Artículo 80 defraudación fiscal Artículo 81 Equiparable

	Artículo 82 Sanción
<b>BAJA CALIFORNIA SUR</b>	Capítulo V Artículo 59 defraudación fiscal Artículo 60 Equiparable Artículo 61 Sanción
<b>CAMPECHE</b>	Título Cuarto, Capítulo Primero (de las Infracciones) Artículo 71, fracciones XX, XXI Artículo 76 Sanción.
<b>COAHUILA</b>	Título Quinto, Capítulo II Artículo 104 defraudación fiscal Artículo 105 Equiparable Artículo 106 Sanción
<b>COLIMA</b>	Capítulo Tercero, Capítulo IV Artículo 62 defraudación fiscal Artículo 63 Equiparable Artículo 64 Sanción
<b>CHIAPAS</b>	Título Cuarto, Capítulo II Artículo 99 defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 100 Equiparable
<b>CHIHUAHUA</b>	Capítulo VII Artículo 99 defraudación fiscal, previsto y sancionado
<b>DISTRITO FEDERAL</b>	Título cuarto, Capítulo Artículo 526 defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 527 Equiparable
<b>DURANGO</b>	Capítulo Segundo Artículo 94 defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 95 Equiparable
<b>ESTADO DE MEXICO</b>	Título Tercero, Capítulo Tercero Artículo 100 Defraudación fiscal Artículo 101 Equiparable Artículo 102 Sanción

<b>GUANAJUATO</b>	Título Séptimo, Capítulo único, Sección Tercera Artículo 98 Defraudación fiscal Artículo 99 Equiparable Sanción artículos 282, 268 y 269 del Código Penal del Estado.
<b>HIDALGO</b>	Título Tercero, Capítulo II Artículo 89 Defraudación fiscal Artículo 90 Equiparable Artículo 91 Sanción
<b>JALISCO</b>	Capítulo Cuarto Artículo 67 Defraudación fiscal Artículo 68 Equiparable
<b>MICHOACAN</b>	Título Cuarto, Capítulo II Artículo 88 Defraudación fiscal Artículo 89 Equiparable
<b>MORELOS</b>	Artículo 195 defraudación fiscal Artículo 196 Sanción Artículo 197 Equiparable
<b>NAYARIT</b>	Título Quinto Artículo 64 defraudación fiscal Artículo 65 Equiparable Artículo 66 Sanción
<b>NUEVO LEON</b>	Título Cuarto, Capítulo II Artículo 102 Defraudación Fiscal Artículo 103 Equiparable
<b>OAXACA</b>	Título Quinto, Capítulo II Artículo 80 defraudación fiscal, previsto y sancionado
<b>PUEBLA</b>	Título Tercero, Capítulo III Artículo 79 Defraudación fiscal Artículo 80 Sanción
<b>QUERETARO</b>	Título Tercero, Capítulo III Artículo 102 defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 103 Equiparable
<b>QUINTANA ROO</b>	Título Cuarto, Capítulo II Artículo 100 defraudación fiscal Artículo 101 sanción

<b>SAN LUIS POTOSI</b>	Título Tercero, Capítulo I Artículo 78 Frac, XVI, XVII ( <b>infracción</b> )
<b>SINALOA</b>	Capítulo II Artículo 110 defraudación fiscal, previsto y sancionado
<b>SONORA</b>	Título cuarto, Capítulo I Artículo 71 Fracciones XIX, XXI ( <b>Infracción</b> )
<b>TABASCO</b>	Título Cuarto, Capítulo II Artículo 86 Defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 87 Equiparable
<b>TAMAULIPAS</b>	Artículo 102 Defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 103 Equiparable
<b>TLAXCALA</b>	Capítulo Quinto, Sección Segunda Artículo 77 Defraudación fiscal Artículo 78 Equiparable Artículo 79 Sanción
<b>VERACRUZ</b>	Capítulo Quinto, Sección VI Artículo 61 Defraudación fiscal Artículo 62 Equiparable Artículo 63 Sanción
<b>YUCATÁN</b>	Título Cuarto, Capítulo II Artículo 115 Defraudación fiscal, previsto y sancionado Artículo 116 Equiparable

#### **2.4. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (S.H.C.P.).**

El Maestro Serra Rojas en su obra Derecho Administrativo, nos indica “ que la definición más general es aquella que define el Derecho administrativo, como la rama del derecho publico interno y en muchos aspectos, externo constituido por el

conjunto de normas para la organización y funcionamiento del Poder Ejecutivo y del ejercicio de la función administrativa del Estado”.<sup>5</sup>

El Estado, entre sus múltiples funciones tiene la de satisfacer los intereses de la colectividad mediante la función administrativa, es por eso que se organiza en una forma adecuada, y que constituye la administración pública.

Así tenemos que la función primordial de la administración pública ayuda a la realización del bienestar social y, para ello se encomienda a los individuos, la ardua tarea del bienestar público, pero para lograr tal propósito, es necesario que aquellos que trabajen al servicio del Estado sean personas capaces, no escogidas al azar, pues de lo contrario no se obtendrían los resultados que se esperan.

Dentro de la organización administrativa encontramos la centralización y la descentralización, así veremos que en la centralización administrativa mexicana tenemos como órgano supremo al Presidente de la República, jefe de la Administración Pública Federal, quien cuenta para el despacho de los negocios respectivos con el número de Secretarios de Estado que determina una ley, la cual fija la distribución de los asuntos que han de estar a cargo de cada Secretaría, así la Ley Orgánica de la Administración Pública establece:

**Artículo 2o.-** En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada:

I Secretarías de Estado;

II Departamentos Administrativos, y

III. Consejería Jurídica.

---

<sup>5</sup> SERRA ,Rojas Andrés. *Ob. Cit.* Pág.268.



Es preciso señalar, que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es decir, el representante del Estado y del Poder Ejecutivo, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y actualmente el Servicio de Administración Tributaria, quienes se encargan de la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones.

Hacienda tiene su origen del verbo latino “facera”, que deriva del árabe “ckasena”, que significa la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.

La Hacienda Pública como organismo, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a América Latina y a México donde la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión “y de Crédito Público”.

Actualmente Hacienda se puede definir como “la ciencia que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales llamadas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos”.<sup>6</sup>

Así pues podemos decir que la Hacienda es el conjunto de derechos pertenecientes al Estado, es decir: los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sido, es y será el órgano más importante de la actividad financiera del Estado, y se ha convertido en el pilar de la

---

<sup>6</sup> FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, 31va. Edición, , Porrúa, México1998,

economía nacional, pues es quien estudia todos y cada uno de los procesos que se acontecen en la economía nacional y aplica lo que le beneficia.

Por lo tanto con la facultad que le ha otorgado el propio Poder Ejecutivo Federal ha creado para su mayor funcionamiento un Reglamento Interno que establece, la forma en que se integrará y se regirá dicha dependencia, el Reglamento Interno de la propia Secretaría establece lo siguiente:

**Artículo 1o.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

Las principales atribuciones de la Secretaría de Hacienda en México se enmarcan en el artículo 31 de la Administración Pública Federal y son:

- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Gobierno del Distrito Federal;
- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Estas son algunas de las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de las cuales, nos damos cuenta que es la competente para conocer lo referente a la ardua tarea de la recaudación de las contribuciones a que hemos hecho mención anteriormente, motivo por el cual al tratar de cumplir con dicha obligación, se pueden presentar diversas controversias, pero encontramos que también dicha dependencia es competente para tratar de

resolver, este tipo de problemas, como lo es el caso de la Defraudación Fiscal, que con la ayuda de las unidades que se encuentran dentro de su misma estructura y con la cooperación de otras dependencias, se pueden prevenir, o resolver.

Como ya se mencionó anteriormente, en la organización administrativa van de la mano la centralización y la descentralización que esta última consiste en transferir, a diferentes corporaciones, parte de la autonomía que antes ejercía el Estado.

“En la descentralización administrativa hay transferencia de una parte de poder central del Estado a determinados órganos locales, a los que se otorga cierta autonomía o independencia para su mejor organización y para que mejor realicen sus fines propios”.<sup>7</sup>

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de sus facultades y su forma de organización encontramos que existe un órgano desconcentrado que es el Servicio de Administración Tributaria que ayuda a la misma dependencia para el desahogo de los asuntos que le son competentes, tal y como lo establece el artículo 2º del mismo Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**Artículo 2o.** Al frente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará el Secretario del Despacho, quien para el desahogo de los asuntos de su competencia se auxiliará de:

#### **D. Órganos Desconcentrados:**

---

<sup>7</sup> SOTO, Pérez Ricardo. *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*. 22va Edición, Esfinge. México. 1994. Pág. 108.

- I. Servicio de Administración Tributaria;
- II. Servicio de Administración de Bienes Asegurados;
- III. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática;
- IV. Comisión Nacional Bancaria y de Valores;
- V. Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, y
- VI. Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

#### **2.4.1. SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SAT).**

El día 15 de diciembre de 1995, se publica una novedosa Ley que anticipaba la creación de un órgano tributario separado de la Secretaría de Hacienda, que vendría a desarrollar sus actividades. Sin embargo, es hasta el primero de julio de 1997, cuando entra en vigor con la publicación de su Reglamento Interno.

Actualmente, es el Servicio de Administración Tributaria, uno de los órganos más importantes de la Administración Pública Federal, precisamente por que es el competente para la recaudación de las contribuciones, tal y como lo establece el artículo 1º y 25 fracción XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que establece:

**Artículo 1o.** El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia”.

**Artículo 25.** Compete a la Administración General de Recaudación:

**XVI.-** Recaudar, directamente o a través de las oficinas autorizadas al efecto, el importe de las contribuciones, aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales.

### **Naturaleza Jurídica del SAT.**

Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la ley del servicio de administración tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomienda ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

### **Objeto del SAT.**

Tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

## **2.5. CÓDIGO PENAL FEDERAL.**

Para poder entrar al estudio del delito de defraudación fiscal y a fin de tener una mejor perspectiva sobre éste, y bien en virtud de que algunos autores consideran que el Derecho Penal Fiscal, es autónomo del Derecho Penal creemos

necesario en primer término establecer que se entiende por Derecho Penal Fiscal, para que una vez señalado el contenido del mismo, nos encontramos en aptitud de definir si este es autónomo o no del Derecho Penal.

El Maestro Sergio Francisco de la Garza define al Derecho Penal tributario como: “El conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos en materia tributaria. Peden ser delitos o simples infracciones”.<sup>8</sup>

La Maestra Lomeli Cerezo, señala que el derecho penal tributario 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 con el fisco.”<sup>9</sup>

Nosotros por nuestra parte consideramos que el derecho penal fiscal es el sistema de normas jurídicas que se encargan de tipificar las conductas que son consideradas como hechos ilícitos, así como de establecer las sanciones aplicables a aquellos que violen las normas jurídicas tributarias.

De todas las ideas antes mencionadas, se desprende que el derecho penal fiscal determina que conductas son consideradas como delito y establece las sanciones aplicables a los individuos que desplieguen la conducta señalada como ilícita, función que también cumple el Derecho Penal Común.

Así podemos válidamente concluir que el derecho penal es uno sólo, y cuando éste se aplica a otras ramas del derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que convienen a la finalidad que persiguen, por lo que el derecho penal fiscal, no puede ser considerado como una rama autónoma del derecho penal, sino que constituye un derecho penal especial.

---

<sup>8</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Ob. Cit.* Pág.29

<sup>9</sup> LOMELI ,Cerezo Margarita. *El poder Sancionador de la Administración Publica en Materia Fiscal.* Continental, México 1961.Pág. 183.

Las conductas constitutivas de delito generalmente se encuentran reguladas en el Código Penal, sin embargo existen algunos delitos que se contemplan en otros ordenamientos jurídicos, a los cuales se les ha denominado como delitos especiales, mismos que encuentran su fundamento en el artículo 6º del Código Penal Federal, que establece:

**Artículo 6º** “Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando un cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

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

En este sentido el delito de Defraudación Fiscal, contenido en una Ley Administrativa como es el Código Fiscal de la Federación, tiene preferencia de aplicación sobre el propio Código Penal; sin embargo, las figuras e instituciones del Código Penal Federal y del Código Federal de procedimientos Penales, deben ser aplicadas supletoriamente.

Ahora bien por el antecedente que relaciona al Fraude con el Delito de Defraudación Fiscal, vale la pena señalar que efectivamente tiene gran similitud, toda vez que el Fraude es definido en el Código Penal Federal como:

**Artículo 386** “Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste, se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido...”

Como puede observarse, el Fraude también requiere como elementos del tipo penal, el engaño o aprovechamiento de errores, con la obtención de una cosa o un lucro indebido. Por lo tanto, las semejanzas entre el delito de Fraude y el Delito de Defraudación Fiscal, es que en ambos delitos son:

- ❖ Patrimoniales.
- ❖ Dolosos.
- ❖ De consumación instantánea.
- ❖ Sancionados con penas privativas de libertad.
- ❖ Traen aparejado un daño material que debe resarcirse.

De acuerdo al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el delito de Defraudación Fiscal se califica como grave, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

Las diferencias entre el delito de Fraude y el Delito de Defraudación Fiscal, son las siguientes.

- ❖ El delito de Defraudación Fiscal es considerado como grave según el monto de lo defraudado.
- ❖ Las penas son diferentes, alcanzando el Delito de Fraude la mayor, esto es, hasta 12 años; mientras que la mayor en el Delito de Defraudación Fiscal es de nueve años.
- ❖ El delito de Defraudación Fiscal se persigue por querrela necesaria.
- ❖ En el fraude, el juez puede condenar a pena privativa de libertad, así como a la multa y a la reparación del daño; mientras que en el Delito de Defraudación Fiscal, el juez solo puede condenar a la pena privativa de libertad.
- ❖ En el fraude, el juez debe otorgar la libertad cuasional, siempre que el inculpado garantice no evadirse a la acción de la justicia, el monto estimado



de la multa; y en cuanto a la defraudación fiscal, el juez debe otorgar la libertad causal, siempre que el inculpado garantice no evadirse a la acción de la justicia.

## **CAPÍTULO III**

### **LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA**

#### **3.1. Elementos de la obligación tributaria.**

La obligación tributaria se origina al entrar en vigor la ley que crea un impuesto y se descompone en elementos que la explican y definen “ el impuesto pone en contacto 3 factores; el fisco, el contribuyente, una facultad constructiva o, mas simplemente, una riqueza. Todo sistema fiscal se determina por el arreglo de las relaciones que es necesario establecer entre os factores”<sup>1</sup>

La realización de diversos presupuestos establecidos en la ley dan origen al nacimiento de relaciones jurídicas, mismas que tienen como contenido el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, hacer, no hacer y de tolerar.

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

##### **3.1.1. Sujeto activo de la obligación tributaria.**

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

---

<sup>1</sup> SERRA, Rojas Andrés. *Derecho Administrativo. 2º curso*. 22va Edición .Porrúa. México, 2003.

Siendo la obligación tributaria una consecuencia del poder tributario, que es inherente al poder del imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado. “En ninguno de los Códigos Fiscales de la Federación, se mencionó explícitamente lo anterior. Pero por las definiciones legislativas de los impuestos, los derechos y los aprovechamientos, queda implícito que se requiere de una personalidad de derecho público para que se establezca quien puede ser el sujeto activo del crédito fiscal.”<sup>2</sup>

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

**Artículo 40.**

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

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

**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

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

---

<sup>2</sup> CORTINA ,Gutiérrez Alfonso. *Ob. Cit.* Pág. 35.

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

### **Artículo 115.-**

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

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

“Es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como son los poderes legislativos (federal, del Distrito Federal y estatales), porque la misma se traduce en la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de que en la titularidad de la soberanía fiscal, sólo puede recaer en el Poder Legislativo tanto federal, del Distrito Federal y de las entidades federativas, y por lo que respecta a los municipios, las legislaturas de los Estados establecen las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el municipio no es titular del Poder fiscal, pero por el contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo”<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> SÁNCHEZ, León Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 12va edición, Cárdenas México, 2000. Pág.425

La misma Constitución federal limita el ejercicio de la potestad tributaria para alguno de los sujetos activos en beneficio de otro. En algunas ocasiones el crédito fiscal se divide entre la Federación, los Estados y los Municipios, como se refiere en el artículo 73 constitucional el cual en su fracción XXIX señala;

“El congreso tiene las facultades para establecer contribuciones...

...Las entidades federativas participan en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción en que la Ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre...”

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

### **3.1.2. Sujeto pasivo de la obligación tributaria.**

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

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

- Que el mismo sujeto haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otra u otras personas.
- Porque haya sustituido al deudor originario, ya en forma voluntaria o por imperio de Ley.

-El incumplimiento de una obligación que la ley impone trayendo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que de dio origen.

-Haber adquirido un bien o negociación que se encontrara afectado por el pago de un gravamen no cubierto por el deudor originario.

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

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

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

\* Contribuyente o sujeto pasivo directo, que fue el que dio origen a la obligación tributaria.

\* Sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el cumplimiento de un crédito Fiscal.

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

“En la obligación tributaria el sujeto pasivo es siempre un particular y no el Estado, ya que en un principio no se puede concebir, tratándose de impuestos y de órganos federales, que un sector gubernamental esté obligado al pago hacia otro sector gubernamental. En tal caso habría un movimiento contable ficticio y no una operación financiera real.”<sup>4</sup>

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

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

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

En cambio en el derecho tributario los actos de los incapaces si producen consecuencias o efectos fiscales, la única limitación que encuentra el sujeto activo es el de que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se designe al incapaz un tutor. Para que en su nombre oponga las

---

<sup>4</sup> CORTINA ,Gutiérrez Alfonso. *Ob. Cit.* Pág. 37.

defensas que considere pertinentes, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria.

### **3.1.3 El objeto.**

El objeto de la obligación es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida.”El objeto de la relación Jurídica tributaria, corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es , al pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades, de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie...”<sup>5</sup>

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

A este respecto el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, establece:

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

Con relación a lo anterior , el Maestro Margain Manatou señala lo siguiente:

“La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto del gravámenes en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y

---

<sup>5</sup> FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. Vol. I. 5ª Edición. Desalma. Buenos Aires. 1993. Pág. 394.



Municipios), o por el mismo sujeto activo con mas de un tributo, sin que en uno u otro caso se repute inconstitucional el sistema tributario.”<sup>6</sup>

### **3.2 La relación jurídico tributaria entre el contribuyente y el Estado.**

La relación jurídica tributaria, se establece entre el Estado que es la persona que tiene el derecho a exigir el pago de una prestación determinada y el contribuyente quien tiene deber de cumplir con ese pago.

Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto en la Ley Fiscal como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal.

La relación jurídica la encontramos en dos clases de obligaciones que es la obligación privada y la obligación fiscal, que al contar con estos elementos se encuentran protegidas por el Derecho objetivo para obtener la prestación, objeto de la obligación contando para ello con la sanción del Poder Público.

#### **3.2.1. Obligación Tributaria.**

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

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

Dentro de esta primera corriente existe quien considera que el origen del derecho tributario consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado

---

<sup>6</sup> MARGAIN, Manatou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 12ª Edición. Porrúa. México. 1996. Pág. 293.

tiene el derecho de exigir la prestación económica llamada contribución, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal, que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones que en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales.

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

El Maestro Gulliani Fonrouge señala que “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente una obligación de dar una suma de dinero en la generalidad de los casos o de dar cantidades de cosas en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar.”<sup>7</sup>

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

### **3.2.2 Relación Jurídico-Tributaria**

---

<sup>7</sup> FONROUGE, Giulliani. *Ob. Cit.* Pág. 389.

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

El tratadista Gulliani Fonrouge, estableció que tratándose de este concepto de relación jurídico-tributaria que, “las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a potestad. En ese conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, que individualiza con el nombre de deuda tributaria: la primera nace sólo del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás pueden originarse en actos administrativos.”<sup>8</sup>

Para el tratadista Fernando Sainz de Bujanda “Las normas jurídico-tributarias derivan para los sujetos no sólo obligaciones, en sentido técnico estricto (esto es, vínculos jurídicos en los que el sujeto que ocupa la posición pasiva le corresponde realizar una prestación pecuniaria) sino también deberes ( es decir, vínculos que constriñen a un comportamiento que carece de contenido patrimonial, y que suele cifrarse en prestaciones de hacer o de no hacer, dirigidas a facilitar la exacción del tributo, en otras palabras, a colaborar con la administración en su tarea gestoral”.<sup>9</sup>

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

---

<sup>8</sup> *Ibidem*. Pág.388.

<sup>9</sup> SAINZ, De Bujanda Fernando. *Hacienda y Derecho*. Tomo V. 5ª Edición. Desalma. Madrid, España. 1993. Pág. 556

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

De las ideas señaladas, se desprende que la relación tributaria implica la existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación formal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, mientras aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Cabe señalar, que en el caso de la relación tributaria no se trata de particulares colocados en un plano de igualdad donde convienen obligaciones y derechos de acuerdo a sus intereses, sino que se establece entre el Estado como soberano y el contribuyente como súbdito donde el primero tiene el derecho de exigir el pago del tributo y el segundo la obligación de pagarlo.

Finalmente hemos de mencionar el Estado tiene la facultad y la obligación de exigir el pago del tributo, pues sólo recaudando este podrá cubrir el gasto público, por su parte el contribuyente está obligado a pagar el tributo, teniendo a su vez el derecho a recibir servicios públicos. En esta relación el acreedor tiene no sólo el derecho, sino también la obligación de exigir al deudor el pago de la prestación.

### **3.2.3 Fuente de la obligación tributaria.**

El Maestro Margain Manatou en relación a la obligación tributaria, refiere lo siguiente:

“La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos, reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y

Municipios), o por el mismo Sujeto Activo con más de un tributo, sin que en uno u otro caso se repute inconstitucional”.<sup>10</sup>

Por otra parte para Mario Pugliese, la obligación tributaria la concibe como aquella “que tiene su propia fuente exclusivamente en la ley. Siempre es una norma legislativa, ya sea que asuma el aspecto de la ley formal, de ley delegada, de decreto ley, o de convención internacional (aprobada a su vez por una ley interna), la que determina el nacimiento, la extinción o la modificación de la obligación tributaria”<sup>11</sup>

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

---

<sup>10</sup> MARGAIN, Manatou Emilio. *Ob. Cit.* Pág. 293.

<sup>11</sup> PLUGIESE, Marco. *Institución de Derecho Financiero*. 2ª edición. Porrúa. México. 1976. Pág. 23.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS DE LA DEFRAUDACIÓN EN MÉXICO**

#### **4.1. Análisis del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación**

Las conductas constitutivas de delito generalmente se encuentran reguladas en el Código Penal, sin embargo existen algunos delitos que se contemplan en otros ordenamientos jurídicos, a los cuales se les ha denominado como delitos especiales, mismos que encuentran su fundamento en el artículo 6º del Código Penal Federal, el cual establece que los delitos podrán ser tipificados en una ley especial o un tratado internacional de observancia obligatoria en México.

Una vez que ha quedado determinado en nuestro segundo capítulo que el derecho penal es uno sólo, y en el presente caso al encontrarse tipificado el delito de defraudación fiscal en el Código Fiscal de la Federación, lo convierte en un derecho penal especial, ahora si podremos entrar al estudio de la defraudación fiscal en México.

Así encontramos por lo antes mencionado, que el delito de defraudación fiscal se encuentra considerado como un delito especial, ya que se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

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

*I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$989,940.00.*

*II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$989,940.00, pero no de \$1, 484,911.00.*

*III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 489,911.00.*

*Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, 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 esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

*e). Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

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

*No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este Artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra*

*gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.*

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

Se puede decir que el delito de Defraudación fiscal debe consistir no sólo en eludir la obligación de enterar o pagar determinadas contribuciones, sino que, para que se pueda perseguir penalmente, debe dirigirse a ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos. Existe la posibilidad de que el sujeto activo realice maniobras fraudulentas en beneficio propio o de un tercero, en muchas ocasiones incluso el autor del delito, no es el mismo contribuyente.

Debido a que el delito de Defraudación fiscal contiene varias hipótesis delictivas distintas entre si, haremos un breve estudio de cada uno de ellas.

Lo anterior se sustenta en la tesis XXVII 8p. Visible en la página mil cuarenta y dos, del semanario judicial de la federación y su gaceta, Tomo XVII, febrero del dos mil tres, Novena Época, de rubro:

**“DEFRAUDACIÓN FISCAL . EL DELITO PREVISTO EN EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONTIENE VARIAS HIPÓTESIS DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE SI.** El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra “o” y la diversa “u” que la sustituye es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra “y”, en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta. De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la quejosa”.



TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente; José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas.

Por lo anterior se procede al análisis de los elementos del Delito de Defraudación fiscal, los cuales son:

**a) USO DE ENGAÑOS.**

Cabe destacar que es requisito indispensable para la configuración del delito, que exista engaño, entendiéndose como tal el hacer creer algo que es falso, utilizando la mala fe; por lo que, comete el delito de defraudación fiscal, quien engañando al Fisco Federal, omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtiene un beneficio indebido con dolo, es decir, con premeditación alevosía y ventaja.

Es por ello que ante un problema de Defraudación Fiscal, es importante dejar claro si efectivamente existió el ánimo de engañar, o bien, lo que se actualiza es un error o una distinta interpretación de la ley, Código o Reglamento de que se trate; lo anterior, en virtud de que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, señala que “ las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y a las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta...”. Por lo tanto es menester que en la tipificación del citado delito, la aparición del engaño se compruebe.

Ahora bien, la lista de engaños que las personas físicas o jurídicas pueden cometer en contra del fisco pueden ser muy numerosa, sin embargo, en forma enunciativa, el engaño puede actualizarse en las siguientes situaciones:

- ❖ En cuanto a la autodeterminación de contribuciones, llámese ISR o IVA, entre otras que deben realizar los contribuyentes, de conformidad con lo establecido en el III párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ En lo referente a la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, señalada en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, el engaño puede consistir precisamente en no inscribirse o hacerlo en forma diferente a la establecida, tal como lo refiere el artículo 79 del citado Código del mismo modo, aquellos contribuyentes que estén obligados a realizar algún cambio en su situación fiscal, como puede ser un cambio de domicilio fiscal y no lo hagan o lo hagan en forma diversa a la indicada por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, también podrán cometer el delito, siempre que hayan empleado engaños para tratar de confundir al fisco y se actualicen los demás elementos del tipo penal.
- ❖ El engaño también puede actualizarse en cuanto a los requisitos de Registro Contable indicados principalmente en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es decir, no registrando correctamente en los sistemas o asientos respectivos la contabilidad, o bien, llevar dicha contabilidad en un lugar distinto al domicilio fiscal, sin previo cumplimiento a las reglas que para tal efecto deben llevarse a cabo, lo anterior, da nacimiento a la infracción referida en el artículo 83 del mismo Código. Los requisitos a que se hace mención, tiene su complemento en los artículos 26, 27, 28 y 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los cuales hacen referencia específica a los sistemas y registros contables; a los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico, así como a los aspectos que deben cubrir dichos sistemas; y, a los libros de Diario, Mayor y otros así como su contenido.
- ❖ No cumplir con la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen, siempre que se éste obligado a ello, o bien, no cumplir con los requisitos que se fijan para tal efecto, con base en los artículos 29 y 29-A

del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 29-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- ❖ También se podrá engañar al Fisco cuando se presenten solicitudes, declaraciones o avisos en contravención a los señalados por los artículos 31 y 32, en relación con el 81 del Código Fiscal de la Federación, así, como por el 42 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ Del mismo modo el artículo 75 II incisos a), b), c) y d) del Código Fiscal de la Federación, hace presente algunos otros engaños efectuados a la autoridad fiscal, tales como: usar documentos falsos o en los que se haga constar operaciones inexistentes; utilizar, sin derecho a ello, documentos expedidos a favor de un tercero; llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; y, llevar dos o más libros contables con distinto contenido.

#### **b) APROVECHAMIENTO DE ERRORES.**

Para que el aprovechamiento de un error se actualice, es indispensable que la autoridad hacendaría lo cometa, y por otro lado, que dicho error sea aprovechado por el particular, que a un a sabiendas de conocer el mismo, no hace nada por corregirlo, abusando de dicha circunstancia y con la finalidad de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en detrimento del Fisco Federal.

Debido a lo expuesto, es que resulta indispensable el error de la Autoridad Hacendaría para que surja el posible aprovechamiento por parte del particular, de modo que para tal efecto, pueden darse múltiples aprovechamientos en cantidad igual los errores que la autoridad en comento pueda cometer. Así las cosas, en forma enunciativa y no limitativa, cabe hacer mención que la citada autoridad puede equivocarse en los siguientes casos:

Al inscribir en el Registro Federal de Contribuyente, obligación establecida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación; la falta Hacendaría puede consistir en el Registro de alguno de los múltiples avisos de cambio de situación fiscal, obligaciones establecidas en los artículos 5°, 14 y 24 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, tales como: escisión y/o Fusión de Sociedades, cambio de Denominación o Razón Social. Cambio de domicilio fiscal, aumento y/o disminución de obligaciones fiscales, suspensión y/o reanudación de actividades, inicio de liquidación apertura de sucesión y apertura y/o cierre de establecimientos y locales, por lo que en estos supuestos y en muchos otros, las personas encargadas de la operación de las funciones Hacendarías, pueden, ya sea con dolo o si él realizar incorrectamente cualquiera de las operaciones señaladas, y el contribuyente que se percate de ello, estará en posibilidad de aprovecharse del mismo y de cobijarse en él para obtener en su propio beneficio y perjudicar al Fisco Federal.

**c) OMITIR TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCION.**

Como resultado de los engaños y/o aprovechamientos referidos, se puede configurar la comisión del delito de Defraudación Fiscal, siempre y cuando se actualice la hipótesis de la omisión total o parcial de alguna contribución o la obtención del beneficio señalado en el apartado siguiente, por lo que resulta importante pagar correctamente en tiempo y forma las contribuciones.

La omisión total o parcial de alguna contribución, comprende tanto a los pagos provisionales o definitivos, como impuesto del ejercicio.

1.- OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION EN PAGOS PROVISIONALES. Los pagos provisionales son aquellos que se causan por ejercicios de doce meses y que generalmente son autodeterminables por el propio contribuyente, por lo que debe tenerse presente que si éstos no se efectúan

o si se efectúan en cantidades menor a la debida, utilizando para ello engaños o aprovechamientos, se configura el delito de defraudación fiscal.

2) OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION EN PAGOS DEFINITIVOS. El pago definitivo es conceptuado como aquel que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación del fisco, o bien, como aquel que se lleva a cabo esporádicamente y que generalmente no se causa por ejercicios de doce meses.

Como ejemplo del pago definitivo tenemos dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales, en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También se puede aludir a las retenciones que se hacen con carácter de pago definitivo por la obtención de ingresos por premios, esto es, quienes paguen los ingresos por concepto de premios a que se refieren los artículos 162, 163 y 164 de la Ley Sobre el Impuesto Sobre la Renta, deberán retener el impuesto correspondiente, el cual tendrá el carácter de pago definitivo.

Por otro lado, encontramos de manera más precisa, el pago de la tenencia de automóviles, el cual, la autoridad fiscal da a conocer el impuesto correspondiente a cada vehículo y el contribuyente se sujeta al pago, siendo ésta una operación aislada, estos es, una operación que no se causa por ejercicios fiscales de doce meses y que no está sujeta a verificación en cuanto a su determinación.

Bajo el anterior orden de ideas, si no se efectúa el pago o éste se realiza en cantidad menor a la debida, haciendo uso de engaños y/o aprovechamientos, la configuración del delito de Defraudación Fiscal surge, y por consiguiente, son aplicables al sujeto activo las penas establecidas para el Delito analizado.

3) OMISION TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCION EN EL IMPUESTO DEL EJERCICIO. El impuesto del ejercicio es aquel que se causa por ejercicios de doce meses y que generalmente son autodeterminables por el propio contribuyente, por lo que debe tenerse presente que si éste no se efectúa o si efectúa en cantidad menor a la debida, utilizando para ello engaños o aprovechamientos se configura el Delito de Defraudación Fiscal.

**d) OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL.**

De igual forma, como resultado de los engaños y/o aprovechamientos señalados, se puede configurar la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, siempre y cuando se actualice la hipótesis de la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, por lo que resulta importante no perjudicar al Fisco Federal con la intención de beneficiarse indebidamente.

Por lo que se refiere a la obtención de un beneficio debe hacerse las siguientes observaciones:

En primer lugar, surge el problema de lo que debe entenderse por beneficio. Se cuestiona si este beneficio al que se refiere el legislador alude a un beneficio fiscal o a un beneficio patrimonial. Si se entiende como un beneficio fiscal significará entonces que la conducta típica se referirá a una desgravación pública, lo cual daría lugar a preferir en los casos a que se refiera el beneficio fiscal a un subsidio o estímulo fiscal; y por tanto, en toda obtención de un beneficio fiscal habría que aplicar en lugar de este tipo legal, el fraude de subvenciones previsto en el artículo 109 fracción III.

Ahora bien, si por beneficio se entiende un beneficio patrimonial, esto podría dar lugar a una violación a los principios de seguridad jurídica y de legalidad y que cualquiera que intente una acción, sea de la naturaleza que sea y que se

catalogue como indebida aunque no sea fraudulenta, dará lugar a la comisión del tipo legal por haber obtenido, o pretender obtener, un beneficio patrimonial en contra del fisco.

De igual manera se puede dar diferentes interpretaciones a lo que es causar un perjuicio al fisco. Así, se puede entender que significa constituir un perjuicio en los ingresos del Estado; perjuicio que consiste en que el fisco reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, derivando de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos. Como se observa, esta interpretación hace ver que el tipo de defraudación fiscal no trata de proteger la disminución del patrimonio del Erario Público (los daños) sino evitar la producción de perjuicio, esto es, que el Estado reciba los ingresos oportunamente del contribuyente.

Si se entiende que el tipo de defraudación fiscal protege los perjuicios que se pueden causar al patrimonio del fisco por no recibir este oportunamente las contribuciones, se estaría en presencia de un tipo de peligro ya que solo se está poniendo en peligro el bien jurídico del fisco. Por lo tanto sería muy difícil probar que la falta de una contribución puso en concreto peligro al fisco en virtud de la magnitud de éste.

## **CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISION DEL DELITO.**

La comisión del delito de Defraudación Fiscal puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

1.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamientos de errores de la autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.

2.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamientos de errores de la autoridad, se tramita y obtiene una devolución a la que no se tiene derecho, o bien se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor a la correspondiente.

3.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamientos de errores de la autoridad, se realiza un acreditamiento indebido al que no se tiene derecho, o bien, se realiza un acreditamiento en cantidad mayor al correspondiente.

4.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamientos de errores de la autoridad, se realiza una compensación indebida a la que no se tiene derecho, o bien se realiza en cantidad mayor a la correspondiente.

#### **DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA.**

La Defraudación Fiscal es considerada como calificada, cuando sus elementos contienen un dolo más acentuado, cuando quien comete el Delito, tiene en mente una malicia más pronunciada.

#### **Artículo del CFF 108.**

“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,
- 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 esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e). Omitir contribuciones retenidas o recaudadas...”

Los elementos del delito de Defraudación Fiscal Calificada son:

### **A) USAR DOCUMENTOS FALSOS**

Los documentos falsos pueden ser definidos como aquellos documentos carentes de autenticidad, por no corresponder a la realidad jurídica.

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

### **B) OMITIR EXPEDIR REITERADAMENTE COMPROBANTES POR LAS ACTIVIDADES QUE SE REALICEN, SIEMPRE QUE LAS DISPOSICIONES FISCALES ESTABLEZCAN LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIRLOS.**

Vale la pena señalar, para cada tipo de contribuyentes, la obligación de expedir comprobantes y los requisitos de los mismos más comunes, con la finalidad de tomarlos en consideración.

Requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales:

a).-Obligación de imprimir los comprobantes fiscales en los establecimientos autorizados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

b).-Obligación de asentar los datos fiscales, tanto el emitente del comprobante, como de la persona a quien se expiden dichos comprobantes (con Cédula de Identificación fiscal).

c).-Obligación de los contribuyentes con local fijo que realicen operaciones con el público en general, de usar máquinas registradoras o equipos electrónicos de comprobación fiscal y expedir los comprobantes respectivos, además de emitir, cuando así proceda, los comprobantes mencionados en el inciso a).

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación contempla los requisitos que deben contener dichos comprobantes, los cuales son:

- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide.
- Número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave de Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expide.
- Cantidad y clases de mercancías o descripción del servicio.
- Valor unitario en número e importe total en número y letra, así como el monto de los impuestos que en su caso se trasladen.
- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana en la que se realizó la importación.
- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor.
- Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marca de dicho ganado, siempre que se trate de aquel que deba ser marcado.

De igual manera el artículo 38 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de llevar los comprobantes en talonario, o bien expedirlos en original y copia.

Por lo tanto de acuerdo a la calificativa, se trata de repetición de una misma omisión, que sería no expedir los comprobantes fiscales, es decir que de acuerdo al Código Fiscal de la Federación 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 UNA DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES QUE NO CORRESPONDE.**

Esta hipótesis se actualiza cuando un contribuyente tramita y obtiene una devolución de contribuciones por parte de la autoridad fiscal, a que no es sujeto, utilizando para ello, datos falsos. Por lo tanto, vale la pena señalar las disposiciones relativas a las devoluciones de contribuciones que no corresponden, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas.

Al respecto, el cuarto párrafo del artículo 76 del Código fiscal de la Federación, dispone el establecimiento de multas cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor a la que corresponde, por lo que en estos casos, las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

En virtud de lo anterior, el beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, surge cuando se tramita y obtiene una devolución indebida o en cantidad mayor a la correspondiente, cuando se realiza un acreditamiento indebido o en cantidad mayor a la correspondiente, o bien, cuando se realiza una compensación indebida o en cantidad mayor a la correspondiente.

**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 DE REGISTROS.**

Vale la pena señalar las disposiciones relativas a los sistemas o registros contables, para el caso de los contribuyentes mas comunes, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas.

De tal manera que el artículo 28 del Código fiscal de la Federación hace referencia a las reglas que deberán observar las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, las cuales son:

- a) Llevar los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código fiscal de la Federación y de igual manera deben reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.
- b) Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen la actividades respectivas.
- c) Llevar la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- d) Llevar 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.
- e) 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 mantenerlo 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.

De acuerdo a lo señalado en el primer inciso, se puede establecer que las personas que están obligadas a llevar contabilidad son:

- Las personas morales; de acuerdo a lo establecido en el artículo 86 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Las personas morales no contribuyentes; de acuerdo a lo establecido en el artículo 101 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Las personas físicas con actividad empresarial y profesionales; de acuerdo a lo establecido en el artículo 133 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Régimen intermedio de las personas físicas con actividad empresarial; de acuerdo a lo establecido en el artículo 134 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Régimen de pequeños contribuyentes, de acuerdo a lo establecido en el artículo 139 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Personas físicas por arrendamiento; de acuerdo a lo establecido en el artículo 145 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo con el artículo 26 del Reglamento del citado Código deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

- Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
- Formular los estados de posición financiera.
- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.
- Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.
- Identificar los bienes distinguiendo, entre los bienes adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a la donación, en su caso a la destrucción.
- El contribuyente deberá registrar en su contabilidad la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 27 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos para cada caso.

Los contribuyentes podrán llevar su contabilidad combinando los sistemas de registro a que se refiere dicho artículo.

Cuando se adopte el sistema de registro manual o mecánico, el contribuyente deberá llevar cuando menos el libro diario y el mayor; tratándose del sistema de registro electrónico llevará como mínimo el libro mayor, pero en ninguna manera se libera a los contribuyentes de la obligación de llevar los libros que establezcan las leyes u otros reglamentos.

Básicamente estas son algunas de las medidas que se deben llevar a cabo para no cometer el ilícito en cuestión.

#### **E) OMITIR CONTRIBUCIONES RETENIDAS O RECAUDADAS.**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes.

También nos señala que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de acusación.

Las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los siguientes plazos:

- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes,

retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas , las enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación respectivamente.

- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

La comisión del Delito de Defraudación Fiscal Calificado puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

1.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechándose de errores de la autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, utilizando para tal efecto, documentos falsos.

2.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechándose de errores de la autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, omitiendo para tal efecto, expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

3.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechándose de errores de la autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, manifestando para tal efecto, datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.



4.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechándose de errores de la autoridad, se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, omitiendo para tal efecto, llevar los sistemas o registros contables a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

## **CONDUCTAS EQUIPARABLES A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Debemos distinguir que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre si, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia. De manera que el delito de Defraudación Fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del delito equiparado contenido en el artículo 109, en sus diferentes fracciones

“Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Parte : III, Enero de 1996  
Tesis: I.1o.P.6 P  
Página: 277

### **DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE.**

Para que se cometa este delito, previsto en el artículo 109, fracción I, primer supuesto, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que el activo consigne en su declaración fiscal ingresos menores a los realmente obtenidos, se requiere conocer el ingreso realmente obtenido y, cuando éste se determina en forma presuntiva mediante el procedimiento administrativo a que se refieren los artículos 55 y 56 del código tributario federal, es necesario que el período por el que se rindió la declaración sea el mismo o mayor al que se refiere el procedimiento de determinación presuntiva, ya que el ingreso conocido por esta vía, conforme al artículo 61 de ese ordenamiento fiscal, sólo se determina por el lapso revisado, mas no se puede conocer en qué mes o meses específicos de ese período acaeció tal ingreso; de tal manera que si el período de la declaración es menor al de la revisión, queda abierta la posibilidad de que el ingreso se hubiera dado dentro del lapso de tiempo revisado pero fuera del declarado. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO”.

Amparo directo 1377/95. Laureano Brizuela Wilde. 12 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Germán Tena Campero. Secretario: Juan José Olvera López.

El artículo 109 del CFF nos señala: “que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

### **Artículo 109.-**

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

Por nuestra parte, creemos que esta fracción tiene mucha similitud con la figura principal contenida en el artículo 108, perdiendo su independencia ya que al hablar de deducciones falsas estamos hablando propiamente de el engaño, situación ya regulada en la figura principal, lo que significa que subsidiariamente sólo sanciona determinada conducta que constituye un estado de la figura principal, la que ocurre antes del núcleo del tipo, esto es, previo a la omisión o la obtención señaladas. De tal suerte que si el proceder que se atribuye al activo no se constriñe a la presentación de una declaración en la que reporta ingresos menores a los que percibió, sino que mediante ella logra omitir el pago parcial o total de contribuciones con perjuicios par el erario federal, debe estimarse que en ese supuesto la figura subsidiaria queda absorbida por la principal, porque la conducta del infractor colmo todos los elementos de esta última.

### **Artículo 109.-**

“**Fracción 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”.

Al referirnos a retenedores y recaudadores, sabemos que nos encontramos ante la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 26 fracción I, del Código Fiscal de la Federación. Un ejemplo de éstos son los Notarios Públicos cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente otro ejemplo es el caso del Impuesto Sobre la Renta en el cual el patrón debe retener el impuesto, a quien le preste un servicio personal subordinado, el impuesto correspondiente y por supuesto debe enterar al fisco las cantidades retenidas, en la forma, términos y plazos que la Ley de la materia lo establezca de lo contrario el fisco sufriría un detrimento económico.

### **Artículo 109.-**

**“Fracción III.** Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.”

**Subsidios** que son medidas económicas que adopta el Estado para fomentar determinadas actividades de los particulares, en este caso de los contribuyentes, por cierto lapso y en condiciones específicas.

**Estímulos Fiscales** son los beneficios económicos que conceden las leyes tributarias a los contribuyentes con la finalidad de lograr determinados fines fiscales.

Entenderemos que tanto los subsidios como los Estímulos fiscales son conceptos muy semejantes ya que tienen como objetivo la reducción o exención del pago de una contribución, con el propósito de promover o proteger una actividad de interés para el país, o para compensar un daño o perjuicio a los contribuyentes de determinados hechos, naturales o del hombre que pueden producir graves efectos económicos.

De tal manera que el contribuyente debe encontrarse en la hipótesis que la propia Ley establezca para obtener dichos derechos y en el supuesto de que se

obtenga dicho beneficio sin derecho se presupone el engaño o el aprovechamiento de un error.

#### **Artículo 109.-**

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

En esta hipótesis encontramos que al principio se puede entender que efectivamente es un acto legal, pero que se hace única y exclusivamente con el propósito de obtener beneficios indebidos en perjuicio del fisco, pero desgraciadamente existen muchos actos en que realmente pueden ser simulados para evitar cumplir con sus obligaciones con el fisco.

Un ejemplo sería el de una empresa grande que se liquida y que inmediatamente, se crean varias empresas más pequeñas, con lo cual puedan beneficiarse por determinadas circunstancias, tales como beneficios a empresas de nueva creación, deducciones por adquisiciones, amortizaciones, etc, con lo cual se causa disminución, a la recaudación, por lo que dicha conducta es ilícita.

#### **Artículo 109 .-**

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

Las declaraciones que deben presentar los contribuyentes del ejercicio fiscal, estarán sujetos a un periodo determinado por la misma ley, ya que de no hacerlo se hará acreedor a sanciones , multas , recargos, etc., siempre y cuando no exceda la extemporaneidad, pues en este caso se pasa de ser una infracción

fiscal, presentación de declaración fiscal y pago de contribuciones extemporáneos, se convierte en delito fiscal equiparado a la defraudación fiscal tal y como lo establece el Código Fiscal de la Federación.

#### **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...”

“...las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaraciones que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes,, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la acusación...”

#### **Artículo 109 .-**

**Fracción 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.

## **Artículo 109 .-**

**Fracción 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 mercancías 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 formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entra espontáneamente, con sus recargos, el monto de las contribuciones omitidas 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”.

### **Facultades de la autoridad fiscal.**

La autoridad administrativa está obligada conforme a lo establecido en el título III del Código Fiscal de la Federación a proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes, mantener oficinas en diversos lugares dentro del Territorio Nacional, elaborar y distribuir formularios de declaración, establecer programas de prevención y solución de problemas del contribuyente, contestar consultas sobre situaciones reales y concretas de los interesados, publicar criterios de aplicación fiscal, otorgar resoluciones favorables, condonar o eximir total o parcialmente el pago de las contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazos, conceder subsidios o estímulos fiscales, iniciar medidas de apremio cuando el contribuyente obstaculice el ejercicio de las autoridades fiscales, verificar y comprobar el pago de impuestos.

Además, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, a fin de cerciorarse que los contribuyentes 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, y para ello podrán:

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

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

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

4.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre 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 del impuesto al valor agregado (IVA) y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

5.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

8.- 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 realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; 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 inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente.

### **Como detecta la autoridad fiscal la omisión en el pago de las contribuciones.**

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones salvo disposición expresa en contrario. En materia fiscal es regla general que el propio contribuyente determine el tributo que debe pagar, es decir, lleve a cabo la autodeterminación del tributo.

Sin embargo, a fin de que la Administración Pública se encuentre en la posibilidad de verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones en la forma y plazo establecido por la ley, y de esta forma llevar un debido control de la recaudación, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, otorga a las autoridades fiscales diversas facultades de comprobación, entre ellas



la de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos revisar su contabilidad, bienes o mercancías.

En la revisión de declaraciones, la autoridad administrativa lleva a cabo el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, es decir verifica la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa.

Así pues la Administración lleva a cabo auditorias que pueden ser desde sus propias oficinas, (auditoría de escritorio) o bien en el domicilio del contribuyente (visita domiciliaria). Para cerciorarse de que se haya cumplido fielmente con sus obligaciones fiscales.

### **Responsabilidad de contribuyente.**

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado, relaciones de carácter tributario así como una serie de obligaciones que deberán ser cumplidas.

Así la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes. La obligación fiscal, se causa, nace o se genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del

contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

Por lo anterior, es necesario que el contribuyente cumpla con sus obligaciones dentro del término que señala la ley, con el fin de no caer en el supuesto de responsabilidad, y con ello la imposición de multas y recargos, o en su caso la posible tipificación del delito de defraudación fiscal.

### **Autoridad competente para realizar la investigación del delito de defraudación fiscal.**

La autoridad fiscal para revisar a los contribuyentes, la contabilidad, datos y otros documentos que se les requieran, esta revisión puede ser de gabinete (solicitud de documentación por escrito y presentada en las oficinas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) o bien por auditoría directa (revisión en las propias oficinas del contribuyente), de estas revisiones pueden determinarse diferencias u omisiones en el pago de contribuciones que se debieron haber cubierto en su oportunidad.

Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de defraudación fiscal, a fin de proceder penalmente esta deberá formular querrela ante el Ministerio Público Federal, independientemente del estado en que se encuentre el proceso administrativo que en su caso se le tenga iniciado.

Para esto, existe la Procuraduría Fiscal de la Federación a la cual faculta para querrellarse ante el Ministerio Público Federal, así como para presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en procesos penales relativos a hechos delictuosos en los que resulte ofendida y, en su caso otorgar el perdón.

Las actuaciones que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que

designa, 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 inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente.

La comisión de los delitos fiscales, que se cometan en perjuicio de la Secretaría, la analiza la Subprocuraduría Fiscal, la cual establece la configuración de la presunta responsabilidad penal, esta elabora la noticia criminal y la remite al Ministerio Público ratificándola en el momento procesal oportuno, para que éste en ejercicio de la facultad de policía judicial, conforme a los artículos 16 y 21 Constitucional realice la averiguación correspondiente.

#### **4.2 INEFICACIA DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Una de las particularidades del derecho fiscal es el procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución, por medio del cual la autoridad administrativa exige al contribuyente el cumplimiento forzoso de sus obligaciones fiscales, pudiendo también, hacer efectivos los créditos fiscales exigibles, sin que sea necesario la intervención de la autoridad jurisdiccional.

Dentro del ámbito del derecho fiscal, es a la Administración Pública a la que corresponde en ejercicio de su potestad sancionadora, aplicar al infractor la sanción correspondiente.

Así, la autoridad administrativa, ante el incumplimiento voluntario del pago de alguna obligación que el contribuyente tenga con el fisco, podrá ejecutar sus propias resoluciones sin que sea necesaria la intervención de autoridad jurisdiccional alguna.

Tratándose de la pena privativa de la libertad, esta es impuesta única y exclusivamente por la autoridad judicial competente, siendo esta sanción, la que mas temen los contribuyentes, sobre todo aquellos que tienen una imagen que cuidar, por haber sido considerados por la sociedad como personas honestas y de bien.

Sin embargo, si ésta se impusiera a todos los que son merecedores de ella, un alto porcentaje de ciudadanos estaría en prisión, siendo tal vez, éste el motivo principal por el cual las autoridades prefieren aplicar elevadas multas.

### **TIPO DE SANCIONES QUE PUEDE IMPONER LA AUTORIDAD FISCAL.**

Las sanciones que la autoridad fiscal puede imponer a los contribuyentes que hayan omitido el pago parcial o total de las contribuciones a que está obligado son:

1.- Recargos punitivos; estos tienen como objetivo el evitar que los contribuyentes incurran en mora, ya que en caso de hacerlo, estos deberán pagar el monto de la contribución a la que estaba obligado más un interés mensual, el cual debe ser establecido por nuestra Hacienda Pública cada año en la Ley de Ingresos de la Federación.

2.- Las multas; estas tienen como finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial a aquellas que puedan traer un daño económico al erario.

La principal función de la multa es la de castigar toda infracción y así evitar nuevas violaciones sin embargo, en nuestro país la multa es considerada más como una fuente de recaudación, que como una medida preventiva, ya que la

mayor parte de los contribuyentes vive al margen de las leyes tributarias, por lo que la recaudación por concepto de multas, supera la de impuestos especiales.

3.- Clausura del negocio: la clausura del negocio había sido eliminada como sanción dentro de nuestra legislación, ya que se consideraba que esta no sólo castigaba al contribuyente, sino que iba en perjuicio del fisco, sin embargo esta fue incorporada nuevamente en 1991, en los artículos 82 fracción X, 84 fracción, IV, VI, y 86-F, del actual Código Fiscal de la Federación.

Por nuestra parte, consideramos que debe eliminarse como sanción la clausura del negocio o establecimiento, ya que la misma ocasiona un daño económico no sólo para el contribuyente sino también para el fisco, puesto que este tipo de sanción ocasiona que se dejen de generar ingresos tanto para el contribuyente como para el fisco.

Por lo que toca a la pena privativa de libertad, como se ha señalado, esta sólo puede ser impuesta por la autoridad judicial correspondiente, siendo pertinente aclarar, que la misma es más usada como una arma intimidatoria que como una sanción, ya que son pocos los contribuyentes a los que se les impone este tipo de sanción.

Creemos conveniente la revisión de la política fiscal que en materia de sanciones se ha venido aplicando, por parte de las autoridades fiscales, ya que las mismas parecen insuficiente o ineficaces, toda vez que no se ha logrado disminuir la evasión fiscal por parte de los contribuyentes en nuestro país.

Es por eso que consideramos que para evitar la defraudación fiscal, por medio de la evasión y la elusión no ha sido suficiente la imposición de multas y sanciones, ya que como hemos observado en capítulos anteriores solo se han hecho reformas que realmente no han sido armas suficientes para poder erradicar el delito de defraudación fiscal en México.

Todo este tipo de cambios hechos al Código Fiscal de la Federación no ha contribuido en nada ya que sólo se hacen erogaciones y abrogaciones debido a esto consideramos que es necesario tomar otras medidas, como lo sería una reforma fiscal completa que lleve a realizar una política fiscal eficiente para evitar que se cometa el delito de defraudación fiscal, esto debido a que si se comete dicho delito y se sigue un proceso por vía penal esto solo implica más gastos para el Estado, así como para la misma familia del procesado, así al mismo tiempo para el propio Estado, y este no es el fin , ya que se propone una reforma fiscal, para obtener mas ingresos para que este cumpla con sus obligaciones y no al contrario, gastar más en el proceso, así como la manutención del sentenciado en su caso, ya que cada año incrementa el número de presos por diverso delitos y no tiene caso tener privado de su libertad a una persona por el delito de Defraudación Fiscal que realmente considero no es un delincuente, ya que el problema radica no solo en el contribuyente sino también en el mismo Estado.

Un ejemplo claro es que dentro del presupuesto de egresos del Distrito Federal para el año dos mil cinco la Secretaría de Gobierno del Distrito Federal ejercerá mil 491 millones de pesos, que es un 6.7% más que en el 2004, de los que 70% se canalizará a la manutención de 28 mil 800 presos de las cárceles capitalina, sin contar que el Secretario de Gobierno, hoy Jefe del Gobierno del Distrito Federal, Alejandro Encinas Rodríguez, en una entrevista que se le hizo en un noticiero de Televisa en Enero del 2005 “señaló que se prevé que la población penitenciaria en la capital del país aumente este año a unos 35 mil reos.

Es importante señalar que para poder evitar la defraudación fiscal es conveniente no solo una revisión en la política fiscal en sanciones sino también en materia económica y legal.

Octavio Alberto Orellana Wiarco nos dice que vamos a entender como política fiscal “ aquellas medidas legales que se apoyan en la concepción de un Estado Democrático de Derecho que persigue la realización del individuo dentro del

marco social, así como la satisfacción de servicios públicos, en la medida que las condiciones prácticas lo permitan”<sup>1</sup>

No deja de ser preocupante que, a pesar de la necesidad de una reforma fiscal, sea ésta todavía un tema que la sociedad y el Estado mexicano han eludido encarar a fondo desde hace varias décadas. Los grupos sociales, incluida la burocracia, reconocen dicha necesidad.

Un elemento ausente es sin duda la falta de un acuerdo político entre los grupos sociales que permita convertir un tema de la agenda política en un programa viable de reforma fiscal. Desde luego, la falta de un acuerdo político no es un asunto nuevo; en realidad, los esfuerzos para llevar a cabo una reforma se viene arrastrando desde hace mucho tiempo, tan importante como lo anterior es que se necesita más gasto público, pero se dispone de menos ingresos.

Tal parece que los partidos políticos temen perder el apoyo potencial de los electores, los contribuyentes o los principales grupos de interés si se atreven a comprometerse con una reforma fiscal de fondo, sencillamente porque los ciudadanos y los votantes nada quieren saber sobre aumentos de impuestos.

“La debilidad fiscal se explica por un conjunto de factores más o menos presentes a lo largo de los últimos años, entre los cuales destacan los siguientes: exenciones fiscales amplias, insuficiente calidad y cantidad en la provisión de bienes y servicios públicos, importancia creciente de la economía informal, excesiva dependencia de los ingresos petroleros, significativos niveles de evasión y elusión fiscales, fallas administrativas, lagunas legales y, finalmente, factores políticos. La combinación de todos ellos explica de manera sumaria la baja carga tributaria”<sup>2</sup>.

La insuficiente cantidad y la baja calidad de los servicios públicos prestados por el Estado conduce, desde luego, a una escasa voluntad de pago de impuestos por

<sup>1</sup> ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto. Ob. Cit. Pág. 31

<sup>2</sup> Revista, *Nuevo Consultorio fiscal*. Número 361, Agosto 2005. Pág. 31-42

parte de los contribuyentes, lo cual, a su vez, tiende a disminuir la carga tributaria. Esta poca voluntad de pago también se explica porque la sociedad no se ha sentido suficientemente representada por quienes deciden quién debe pagar cuánto y cómo se deben gastar los recursos públicos.

Las demandas ciudadanas presionan a los políticos a proponer un mayor gasto público, al tiempo que ofrecen mantener, o aun disminuir, los impuestos. Esta conducta no ayuda a desarrollar en la sociedad una "cultura fiscal" responsable y consciente de las restricciones y la necesidad de pagar impuestos.

Las lagunas legales del sistema tributario aún son importantes. En opinión de muchos expertos la legislación fiscal mexicana es compleja y difícil de cumplir por el común de los contribuyentes. Los continuos cambios legislativos generan incertidumbre y crean la necesidad creciente de información y entrenamiento. Estos problemas dificultan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, desalientan el pago oportuno de impuestos e imponen costos adicionales al proceso de colección de impuestos.

En este ámbito es necesaria una reforma institucional que permita una simplificación tributaria que incentive al pago de impuestos. Los malos rumbos institucionales desvían la conducta de los contribuyentes hacia una práctica que favorece la evasión y la elusión; afectan la seguridad jurídica de los contribuyentes y ,en general, complican de modo innecesario el cumplimiento de las obligaciones.

Debe mejorarse de manera significativa la equidad en la distribución de la carga fiscal, precisamente para disminuir de manera paulatina la evasión y la elusión fiscales. La importancia de la economía informal gravita de manera negativa en torno de la capacidad tributaria y es una fuente importante de evasión.

Los propósitos explícitos de este tipo de reforma son mejorar la eficiencia general del sistema tributario; bajar los costos administrativos, esto es, reducir los correspondientes a cada peso captado; disminuir los índices de evasión y elusión por medio de una baja de las exenciones fiscales y regímenes específicos, y



avanzar en la simplificación administrativa. Si lo anterior se logra argumentan sus partidarios también será posible mejorar la voluntad de pago de los contribuyentes, lo cual, a su vez, permitiría mejorar la eficiencia y la equidad del sistema tributario.

Algo muy importante que se debe hacer es hacer tomar conciencia a los contribuyentes para que estos sepan la importancia que implica el que paguen los impuestos a que están obligados, ya que esta responsabilidad tiene que ver con la obligación del Estado para brindar servicios públicos de calidad, la distribución del ingreso, la vigilancia y control de los contribuyentes respaldados jurídicamente en la Constitución. Algunas de las razones importantes son las siguientes:

- La primera razón es aquella que se establece en función a la constitucionalidad de los Impuestos, el Estado tiene las facultades para imponer contribuciones. Los recursos que el Estado obtiene a través de la facultad Constitucional están orientados mayormente a satisfacer las necesidades sociales de la población y están establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación. En este contexto, esta razón es muy clara y, por lo tanto, las diversas contribuciones que la Ley impone a los ciudadanos deben pagarse en virtud de que benefician a todas las clases sociales y son de orden general.

- La segunda razón, es aquella que tiene que ver con la decisión de pagar o no pagar impuestos. Al respecto, es preciso señalar que éste asunto no es competencia de los ciudadanos. Por el contrario, contribuir con los gastos públicos es un mandato constitucional que se convierte en una obligación para todos los mexicanos que realizan actividades de tipo mercantil o civil establecida en el Artículo 31 fracción cuarta de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta razón es bastante clara y precisa, ningún ciudadano que resida o esté establecido en este país puede evadir la obligación de pagar los Impuestos que le corresponden porque estaría violando las leyes. Por lo tanto, esta es una buena razón para estar dentro de la ley

- La tercera razón, no menos importante que las anteriores, es aquella que tiene que ver con los servicios públicos que el Estado está obligado a prestar de manera eficiente como contraprestación por los impuestos que los ciudadanos pagan. Los ciudadanos esperan servicios públicos eficientes como: salud, agua potable, carreteras, energía eléctrica y seguridad pública, entre otros. En este sentido, es importante señalar que en los países desarrollados los sistemas tributarios son eficientes, lo cual significa que los contribuyentes reciben a cambio mejores servicios públicos. Por lo tanto, esta es otra buena razón para pagar impuestos en virtud de que pueden exigir mejores servicios públicos.

El Estado debe garantizar servicios públicos eficientes y para ello requiere obtener los recursos públicos necesarios para sufragar el gasto público de los principales servicios vía la recaudación.

En México no existe una cultura fiscal que motive a los ciudadanos a contribuir de manera comprometida con la carga impositiva que el Estado impone. Es necesario crear las condiciones para fomentar una cultura fiscal, que todos los mexicanos recobren la confianza de los gobernantes, incrementar la recaudación y estar en posibilidad de competir con otros países.

Estas tres razones son fundamentales para destacar la importancia de que todos los mexicanos contribuyan con el pago oportuno y correcto de los impuestos, coadyuvando a financiar los gastos públicos para el desarrollo económico del país. Sin embargo, es preciso establecer reglas claras y mecanismos transparentes en materia de recaudación; es decir, los tres actores deben contribuir de manera responsable: los ciudadanos cumpliendo oportunamente, las autoridades hacendarias jugando el rol que les corresponde y el Estado la función primordial que le confiere la Constitución en garantizar equidad.

Por lo tanto, es necesario puntualizar las funciones que corresponden a cada uno de los actores. De ello dependerá que los ingresos tributarios correspondan a las finanzas públicas sanas que el país necesita.

Continuar con el actual esquema tributario sería un error; se requiere de una profunda reforma fiscal que contribuya de manera equitativa y corresponsable en esta tarea.

Considero que los contribuyentes no están de acuerdo en pagar impuestos ya que también tienen argumentos y motivos para evadir la obligación de pagar las contribuciones establecidas en la Ley, ya que existen factores que influyen para la falta del cumplimiento en el pago y estos son algunos de los puntos que el Estado debe tener en observación:

- **Transparencia en la información y procedimientos.**

Es evidente que se requieren mayores facilidades administrativas que permitan y faciliten a los contribuyentes efectuar los pagos oportunos de las contribuciones.

Aquí se trata de señalar las complicaciones cada vez mayores en relación con las facilidades para el cumplimiento de obligaciones fiscales. Hasta el día de hoy el cálculo, determinación, registro y pago correcto de los impuestos sigue siendo un verdadero misterio. El complicado sistema de fórmulas utilizadas resulta incomprensible hasta para los propios funcionarios. Es necesario que las autoridades implementen procedimientos sencillos, comprensibles, que permitan al contribuyente cumplir con las obligaciones fiscales, que ayude a evitar actos que invariablemente desalientan el pago de las contribuciones.

- **Cultura de pago por los servicios públicos de calidad.**

Es necesario promover una cultura fiscal que motive a los contribuyentes a cumplir con la obligación de pagar impuestos. Es evidente la carencia de cultura fiscal pero también es cierto que es el resultado de los actos de corrupción y los vicios de los servidores públicos del Sistema de Administración Tributaria. Esto ha originado que los ciudadanos sientan desconfianza para cumplir con las obligaciones fiscales. Las campañas de persecución y terrorismo fiscal no motivan a los contribuyentes, por el contrario representa una amenaza. Para recobrar la confianza se requiere transparencia en la información y evidentes resultados positivos de la asignación de recursos públicos.

- **Trámites burocráticos y complejidad administrativa.**

Los trámites burocráticos y la complejidad administrativa son una de las contradicciones del Sistema Tributario Mexicano. Los mecanismos utilizados por las autoridades hacendarias para realizar el cobro de las contribuciones son complejos. En la actualidad la forma de actuar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deja mucho que desear, las funciones y atribuciones principales se han distorsionado. Las funciones se han reducido a realizar tareas operativas con características de una caja recaudadora en donde por un lado, entran los ingresos y por el otro salen los recursos. Situación que invariablemente se refleja en la baja recaudación de este país.

La SHCP a través del SAT no ha cumplido con las funciones que le corresponden, es decir, cobrar impuestos sin considerar el entorno de los contribuyentes. Para incrementar la recaudación que plantea el Gobierno Federal es necesario eliminar el exceso de normas y los mecanismos de terror, amenazas persecución que prevalecen en materia fiscal.

La aplicación de un sistema tributario arcaico, complicado y complejo en el proceso recaudatorio significa el fracaso de la política fiscal. Por otra parte, es claro que los contribuyentes llamados “cautivos” no pueden evadir de ninguna manera el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Sin embargo, no basta ser cumplido sino que implica demostrar que los ingresos obtenidos están soportados por los comprobantes que respaldan los gastos de sus clientes.

Este complejo proceso (ingresos fiscales - gastos deducibles) implica que los comprobantes de estos gastos reúnan ciertos requisitos fiscales que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por ello, considero que la obligación de “vigilar” para verificar que los comprobantes reúnan éstos requisitos, corresponde a las autoridades fiscales y no a los contribuyentes. Sin embargo, en la realidad ésta función la asumen por mandato de Ley los contribuyentes convirtiéndose en otra obligación con responsabilidad. Esta situación parece una verdadera contradicción del Sistema Tributario; corresponde a la autoridad fiscal realizar esta tarea.

En suma, se requiere todo un proceso complicado para demostrar a las autoridades fiscales cada mes y durante todo el año que un contribuyente es cumplido. Sin embargo, si la autoridad detecta mediante una revisión periódica que algunos comprobantes no reúnen dichos requisitos, procede el cierre del establecimiento hasta por quince días en caso de reincidencia y el contribuyente se convierte en un delincuente fiscal. Este procedimiento está fuera de toda lógica, es arbitrario y una de las principales contradicciones del Sistema Tributario que es una de las causas de molestia de los contribuyentes.

Conforme a lo anterior, es necesario simplificar los procedimientos establecidos y delimitar responsabilidades y funciones. La función para vigilar que los contribuyentes expidan comprobantes con requisitos fiscales está muy clara; corresponde a la SHCP. Esta paradoja es una falla permanente del sistema tributario mexicano y un vicio generalizado que causa molestia en la mayoría de los contribuyentes cumplidos.

Por consiguiente de aquí se deriva otro proceso que implica recabar (“conseguir”) comprobantes de gastos para llenar los vacíos que dejan aquellos que las autoridades consideran que no proceden. Esta situación es fatal, después de todo un largo proceso contable y fiscal de varios años del contribuyente cumplido resulta que los comprobantes fiscales de gastos simplemente no proceden. Nuevamente esta acción causa molestia a los contribuyentes fomentando el no pago de los impuestos.

Sin embargo, no basta con señalar sólo las fallas del Sistema Tributario, pues ello no resuelve nada, es necesario realizar propuestas para buscar los mecanismos idóneos para delimitar funciones y responsabilidades. Las autoridades hacendarias deben buscar objetivos tendientes a eficientar el costo que implica la recaudación y al mismo tiempo establecer programas que conduzcan a la profesionalización del personal que conforma el Sistema de administración Tributaria.

En países como Estados Unidos por poner un ejemplo, todos los comprobantes por gastos que realizan los contribuyentes tienen validez, lo cual implica que contribuyen en mayor proporción. La validez de los comprobantes fiscales es uno de los principales problemas de la baja recaudación de México, ante esta situación los contribuyentes se desalientan y buscan mecanismos de evasión dañinos para la economía mexicana.

- **Combatir la Economía informal para incrementar la base tributaria.**

Este aspecto de la economía mexicana causa el mayor impacto en la baja recaudación de los ingresos tributarios. Para nadie es un secreto que la economía informal en México representa cerca del 40% de éstos ingresos.

El Estado deja de percibir ingresos en virtud de que su recaudación es altamente complicada por la forma en que estas personas realizan sus operaciones sin establecimiento fijo. En este sentido, es importante señalar que los programas de carácter social tales como la seguridad pública, vivienda, salud, agua potable y alcantarillado que el gobierno lleva a cabo están orientados precisamente a los renglones en donde se desarrolla la economía informal.

Es necesario poner freno a esta actividad, de continuar la tendencia de crecimiento de la economía informal se convertirá en un problema verdaderamente grave y por consiguiente impactará en la economía formal.

Este problema considero que va más allá de simples comentarios; el Estado deja de percibir cuarenta centavos de cada peso que recauda, los cuales invariablemente son necesarios para sufragar gastos públicos cada vez más crecientes. Sin embargo, el gasto social se realiza de manera generalizada.

Al respecto, es pertinente señalar algunas causas por la cuales se origina la economía informal y realizar propuestas para combatirla. Este tipo de economía es producto de ciertos vicios como la corrupción de las autoridades hacendarias y la protección de organismos de tipo político que han permitido el crecimiento de este sector en perjuicio de los contribuyentes cautivos.

Si queremos un país con finanzas públicas sanas se debe combatir este problema. La SHCP es responsable de buscar los mecanismos y procedimientos para recaudar las contribuciones de este importante sector de la economía. De esta manera apoyar a los contribuyentes cumplidos para no provocar crisis de tipo fiscal parecidas a las de los últimos años mismas que han provocado pobreza en varias familias mexicanas que si cumplen con sus obligaciones fiscales.

Este sector perjudica en dos sentidos la economía del país: por una parte, no permite recaudar una buena parte de los ingresos tributarios (40%), y por otra, provoca desconfianza para los contribuyentes cumplidos. Por ello, esta es otra

buena razón para que los contribuyentes no cumplan con las obligaciones de la Ley.

Por lo tanto, parece una verdadera contradicción que la economía mexicana se sustente en finanzas públicas sanas con un sistema tributario débil como el que hoy se tiene. Es necesario implementar acciones y estrategias efectivas que permitan: por un lado, gravar las operaciones que realiza la economía informal para obtener los recursos tributarios necesarios para sufragar el gasto social y por otro, simplificar los actos que realizan las autoridades fiscales. El problema no es sencillo, tal como se ha señalado ya que se requiere de acciones conjuntas de todos los actores lo cual implica una reforma fiscal que permita cubrir con todas las lagunas fiscales que existen, así como castigos y sanciones severas para los contribuyentes incumplidos e incentivos y facilidades para los cumplidos.

#### **4.3. PROPUESTA DE SOLUCIÓN**

Para poder minimizar la defraudación fiscal en México, debemos empezar por entender que en nuestro país no existe una cultura tributaria, misma que no se logra crear a base de amenazas como erróneamente lo pretende llevar a cabo el gobierno, al imponer mecanismos de prisión para obligar a sus ciudadanos a cumplir con sus obligaciones fiscales, sino que es necesario que los gobernados, vean la aplicación efectiva de sus impuestos en acciones que redunden en beneficio para la colectividad y no tengan el sentimiento de que se les está desposeyendo de lo que por derecho les corresponde, de lo que es suyo y han conseguido a base de su esfuerzo, es decir debe erradicarse la impresión de que pagar impuestos es un castigo. Ya que desde épocas anteriores se ha venido arrastrando un rezago en materia fiscal, debido a que nuestros gobernantes no han querido encarar una política fiscal que realmente es necesaria y que ya no se puede rezagar mas, ya que esto se ve reflejado en el incumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, acudiendo estos a una práctica que



favorece la evasión y la elusión fiscal, reflejándose este problema en la disminución de ingresos para el Estado, así como una reforma fiscal en materia de infracciones y sanciones para quienes cometan el delito de Defraudación Fiscal.

La importancia de una Política fiscal en donde se le de confianza y seguridad al gobernado para que este, cumpla con su obligación tributaria, como lo es que se vigile la exacta distribución de dichas contribuciones y no que paren en los bolsillos de los políticos y funcionarios públicos, ya que lamentablemente en el ámbito económico, político y social, el Estado ha beneficiado a pocos a costa de la injusticia social para muchos.

La necesidad de una Reforma Fiscal en donde existan los principios fundamentales como lo es la igualdad, la proporcionalidad, la legalidad y la equidad.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** Considerando que la actividad fiscal constituye un elemento esencial dentro del Estado, razón por la cual éste ha tratado de regular la administración del gasto público, con el objeto de lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad, a través de diversas normas jurídicas.

**SEGUNDA.-** El fin primordial del Derecho Fiscal es regular la actividad jurídica del fisco, por lo que el objeto jurídico primordialmente protegido es el patrimonio del erario público, razón por la que considero, de gran importancia que el delito de defraudación fiscal es una de las principales causas que atentan contra éste.

**TERCERA.-** La importancia del Delito de Defraudación Fiscal, es por la razón de que es un delito especial en razón de que es regulado por una Ley puramente administrativa, por lo que vendría a ser una rama especial del derecho penal, esto es, que se está en presencia de un singular derecho sancionador, con particularidades muy específicas, susceptibles de tratamiento singular. Sin que las circunstancias de que este ilícito y las sanciones inherentes a él se encuentre regulada en una Ley de carácter administrativa.

**CUARTA.-** En el Derecho Fiscal la relación tributaria solo se establece entre el sujeto activo que es el Estado, y el sujeto pasivo que es la persona física o moral, razón por la cual en ésta relación debe existir una comunicación entre ambos para que se pueda cumplir con esta obligación por parte del sujeto pasivo, conforme a lo establecido por la ley.

**QUINTA.-** El delito de defraudación fiscal aunque se encuentra regulado en una Ley administrativa, tiene una estrecha relación en materia penal, aunque considero que para erradicar directamente dicho delito no depende de la materia penal sino es un problema que radica directamente en la administración puesto que penalmente se da solución para la comisión del delito y no para dar solución a la evasión o a la elusión fiscal.

**SEXTA.-** Una causa muy importante por la que se ha quedado en rezago la materia tributaria es la falta de un acuerdo político puesto que es un tema que se debe analizar sin que esté de por medio los intereses políticos de nuestros gobernantes.

**SEPTIMA.-** Es necesario que en nuestro país, se fomente una Cultura Tributaria ya que esto es necesario debido a las necesidades que tiene la misma sociedad pues para que se puedan lograr los fines que le confieren al Estado se necesitan recursos económicos que solo se obtendrán por medio del pago de las diversas contribuciones y así se otorgaran los servicios públicos de calidad que son requeridos por el particular.

**OCTAVA.-** Es de gran importancia, el combatir la economía informal para incrementar los ingresos al Estado ya que esto solo contribuye a que exista una inequidad y desigualdad dentro del padrón de contribuyentes porque sólo se les exige a uno cuantos y no a todos los que se encuentran en la hipótesis prevista por la Ley.

**NOVENA.-** Los trámites burocráticos, así como la complejidad administrativa, interfieren seriamente en la recaudación fiscal ya que para los contribuyentes no es fácil cubrir todos los requisitos y formas que establece la Ley. Ya que constantemente se hacen cambios en cuanto a trámites se refiere y el particular por no conocerlos o no pagarle a un contador prefieren evadir sus obligaciones.

**DECIMA.-** La reforma que a mi consideración puede ayudar al Estado a combatir el delito de Defraudación Fiscal, ayudando a obtener más ingresos para poder cumplir con sus obligaciones y los fines para el cual fue creado así como la exacta distribución de los ingresos, existiendo una equidad para los contribuyentes, así como el fomentar la cultura fiscal. Estableciendo por principio una Política Fiscal que realmente ayude a que se plantee una reforma fiscal importante y no a un artículo en específico ya que considero que no es un artículo en particular o el establecimiento de una pena privativa de la libertad o una multa excesiva ya que esta medida no ayuda a que todos los contribuyentes cumplan con su obligación puesto que considero que debe existir una medida administrativa antes que una penal.

## BIBLIOGRAFIA

ACOSTA, Romero y Otros. Delitos Especiales. 5ª Edición. Porrúa. México. 1998

ARRIOJA, Vizcaíno Rodolfo. Derecho Fiscal. Décima quinta Edición. México. Editorial Themis. 2000.

BAENA, Guillermina. Manual para elaborar trabajos de investigación documental. Editores Mexicanos Unidos, México.

BOSCH, García Carlos. Técnicas de la investigación documental, Trillas. 12º edición. 1999. México

CARRASCO, Iriarte Hugo. Derecho Fiscal. México. Iure Editores. 2000.

CARRETERO, Pérez, Adolfo. Derecho Financiero, Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid, 1968.

CASTELLANOS. Fernando. Lineamientos elementales de Derecho Penal. Porrúa, Cuadragésima Edición. México. 1999.

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

DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. México. Editorial Porrúa. 1999.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18va. Edición 2ª reimpresión. México. Porrúa. 1999.

DELGADILLO, Gutiérrez Humberto. Principios de Derecho Tributario. Duodécima reimpresión de la Tercera Edición. México. Limusa. 2000.

FLORES, Zabala Ernesto. Elementos, Finanzas Públicas Mexicanas, 30ª edición. Porrúa México, 1993.

FONROUGE, Gulliani. Derecho Financiero. Editorial De Palma. Cuarta edición Buenos Aires. 1962.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, 31ª. Edición, , Porrúa, México1998.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Porrúa. México. 1980.

GARCIA Jiménez Arturo. Dogmática Penal en la Legislación Mexicana. Porrúa. México. 2003.

GARCIA, Maynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Cuadragésima octava edición, Porrúa. México. 1996

GONZÁLEZ, Salas y otros. Delitos Fiscales. Pereznieto. México. 1995

JARACH.,Dino. El hecho imponible. Edición De la revista de Jurisprudencia Argentina. S.A. Buenos Aires. 1943.

KELSEN, Hans. Teoría general del Derecho y del Estado. 25ª Edición. Editorial Colofón. México.

LOMELI ,Cerezo Margarita. El poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Editorial Continental, México 1961.

LOPEZ. Betancourt, Eduardo. Delitos en Particular. Tomo II, Séptima Edición. Porrúa. México, 2003.

MABARAK, Cerecedo Doricela. Derecho Penal Fiscal. Editorial Lazcano Garza, Editores. Monterrey. México. 1993.

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

MARQUEZ, Piñero Rafael. Derecho Penal Parte General. 3ª Edición. Trillas. México. 1994.

ORELLANA, Wiarco Octavio Alberto. El Delito de Defraudación fiscal. Editorial Porrúa, México, 2001.

PAVON, Vasconcelos Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. 14ª edición. Porrúa. México. 1999.

PLUGIESE, Marco. Institución de Derecho Financiero. 2ª edición. Editorial Porrúa. México. 1976.

RODRÍGUEZ, Lobato Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición. Oxford. México. 1998.

SAINZ, De Bujanda Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo V. 5ª Edición. Editorial Desalma, Madrid, España. 1993.

SÁNCHEZ ,Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 2ª Edición, Porrúa. México. 20001.

SÁNCHEZ, León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Décimo Segunda edición, editorial Cárdenas. México, 2000.

SERRA, Rojas Andrés. *Derecho administrativo*, Sexta edición, Tomo Primero. Editorial Porrúa, México, 1974.

SOTO, Pérez Ricardo. *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*. Vigésima Segunda Edición, Esfinge. México. 1994.



## **LEGISLACION.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código fiscal de la Federación

Código de Procedimientos Fiscales

Código Financiero del Distrito Federal

Códigos Tributarios Estatales.

Código Penal Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del IVA

## **HEMEROGRAFIA**

Revista, "*Nuevo Consultorio Fiscal*". Numero 361, Agosto 2005.

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

<b>CFF</b>	Código Fiscal de la Federación.
<b>CFPP</b>	Código Federal de Procedimientos Penales.
<b>CPF</b>	Código Penal Federal.
<b>LFISAN</b>	Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
<b>LIESPS</b>	Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
<b>LIF</b>	Ley de Ingresos de la Federación.
<b>ISR</b>	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
<b>IVA</b>	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
<b>LOAPF</b>	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
<b>SAT</b>	Servicio de Administración Tributaria.
<b>RCFF</b>	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
<b>RISR</b>	Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.
<b>RISAT</b>	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.