



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“LOS ACTOS DE MERA OMISION NO CONFIGURAN EL DELITO
DE DEFRAUDACION POR NO EXISTIR LOS ELEMENTOS
DE ENGAÑO O APROVECHAMIENTO DEL ERROR”

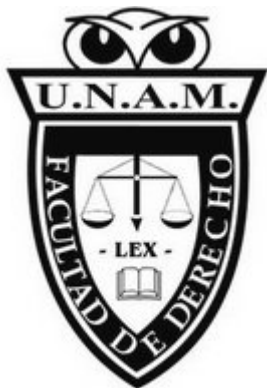
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ANEL BERENICE CORNEJO VAZQUEZ



ASESOR: MTA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD UNIVERSITARIA D. F .

2008.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS.

A DIOS por estar conmigo en todo momento ser mi amparo y mi fortaleza, permitiéndome llegar hasta esta etapa de mi vida.

A mis PADRES: Angel Cornejo y Maria Dolores Vázquez, a mis HERMANAS Viridiana y Yerek y a toda mi familia por los valores que me han enseñado, por su apoyo y comprensión, paciencia y cariño.

A mi AMIGA: Dalila Medina Valadez, por estar a mi lado animándome y escuchándome, por el apoyo y comprensión brindado durante todos estos años. A mis compañeros de trabajo Alma Herrera Morales, Javier Bautista y Pedro Contreras.

A cada una de las personas que han estado a mi lado animándome y compartiendo grandes momentos: Galdino Ramírez López.

A la UNAM, máxima casa de estudios y a esta FACULTAD DE DERECHO por haberme enseñado a través de cada profesor el amor a esta carrera y por los conocimientos adquiridos en ella.

A mi asesora Mta. MARGARITA PALOMINO GUERRERO, por su dedicación y colaboración en la realización del presente trabajo.

A TODOS ustedes gracias por creer en mí.

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO I INGRESOS DEL ESTADO

1.1 Ley de Ingresos de la Federación	1
1.2 Ingresos tributarios	4
1.3 Ingresos no tributarios	8
1.4 Concepto de Contribución	11
1.4.1 Impuestos	12
1.4.2 Derechos	25
1.4.3 Aportaciones de seguridad social	30
1.4.4 Contribuciones de mejoras	33
1.5 Nacimiento de la obligación	35
1.6 Determinación y liquidación de créditos	38
1.7 Consecuencias del incumplimiento de la obligación fiscal	41

CAPITULO II EL ILÍCITO FISCAL.

2.1 Infracciones fiscales	46
2.2 Delitos fiscales	67
2.3 Clasificación de los delitos fiscales	71
2.3.1 Contrabando	76
2.3.2 Defraudación Fiscal	82
2.3.3 Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes	84
2.3.4 Referentes a la contabilidad	86
2.3.5 Cometidos por depositarios e interventores	88
2.3.6 Alteración de maquinas registradoras	90
2.3.7 Cometidos por servidores públicos	92
2.4 Delito Equiparable al contrabando	94

CAPITULO III EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

3.1 Defraudación fiscal	103
3.2 Características del delito de defraudación fiscal	108
3.3 Elementos de la defraudación fiscal	109
3.3.1 Engaño	110
3.3.2 Aprovechamiento del error	112
3.3.3 Beneficio indebido	114
3.3.4 Perjuicio al fisco federal	116
3.3.5 Dolo	117
3.4 Sanciones aplicables al delito de Defraudación Fiscal	119
3.5 Delito equiparable a la defraudación Fiscal	125

CAPITULO IV ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN V DEL CFF.

4.1 Artículo 109 fracción V del CFF	132
4.2 Criterios de la SCJN, para la no configuración del delito de defraudación	134
4.2.1 La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error	136
4.2.2. Los actos de mera omisión	142
4.3 Inconstitucionalidad del artículo 109 fracción V del CFF	143
4.4 Propuesta de reforma al artículo 109 fracción V del CFF	146

CONCLUSIONES	151
---------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	156
---------------------	-----

INTRODUCCION.

En la sociedad el hombre siempre ha buscado la manera de pagar una cantidad menor a la debida por concepto de contribuciones, algunos contribuyentes lo han hecho apegados a disposiciones legales vía estrategias fiscales, pero otros en cambio lo hacen de manera ilegal haciéndose acreedores a sanciones administrativas y en casos graves a sanciones de tipo penal.

En nuestro país, el Estado establece una serie de cargas para obtener recursos y cada año emite una Ley de ingresos donde se señalan los impuestos que el Estado ha de obtener y cuánto estima recaudar, pero a pesar de ello los resultados no han sido muy favorables por lo que las autoridades recaudadoras han hecho uso de sus facultades para obligar a los particulares, incluso en contra de su propia voluntad, a pagar sus impuestos, pero creemos que el ejercicio de tales atribuciones debe estar sujeto a un marco legal que privilegie los derechos fundamentales por encima incluso de la recaudación.

Por lo que es necesario que la autoridad funde y motive de manera correcta las sanciones que se aplican a cada infracción y delito fiscal sobre todo en la defraudación y el equiparable a ella, ya que con los modernos sistemas tributarios se exige la colaboración activa del contribuyente imponiéndole la obligación de presentar a las autoridades fiscales diversas declaraciones en las que informe acerca de su situación patrimonial, del nacimiento del crédito fiscal, y obviamente de pagar los créditos fiscales, pero el descuido o impericia del contribuyente al realizar la presentación de las declaraciones puede constituir una conducta delictiva.

Por lo anterior, en la presente investigación se analiza el delito equiparable a la defraudación fiscal específicamente la fracción V es decir la omisión en la presentación de la declaración por más de 12 meses, la cual constituye un delito.

Supuesto que consideramos resulta injusto ya que la razón de la no presentación puede ser un error y sin embargo se castiga igual que el que infringió la norma de manera dolosa.

Por lo que a lo largo de cuatro capítulos tratamos de evidenciar dicha situación.

En el primer capítulo "Ingresos del Estado" analizamos los principales conceptos en materia tributaria.

En el segundo capítulo denominado "El Ilícito Fiscal" tratamos los tipos de infracciones que contempla el Código Fiscal de la Federación, así como los diferentes tipos penales.

En el tercer capítulo analizamos la defraudación fiscal y sus equiparables, características y elementos indispensables para que se configure.

Finalmente en el capítulo cuarto analizamos la fracción V del delito equiparable a la defraudación fiscal.

Por lo que proponemos se reforme la disposición en comento ya que de mantener la fracción en los términos mismos da lugar a verdaderas injusticias.

CAPITULO I. INGRESOS DEL ESTADO.

1.1 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

La Ley de ingresos de la Federación enumera cada uno de los ingresos que percibirá el Estado y el monto que estima recaudar por cada uno.

La Ley de ingresos es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal esta autorizado para recaudar en un ejercicio fiscal. De la Garza escribe que la Ley de Ingresos de la Federación es: *“una mera lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen y solo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor”*¹

Dicho en otras palabras la Ley General que anualmente se expide contiene un catalogo de los impuestos que ha de cobrar el Estado en un ejercicio fiscal.

Aun cuando la Ley de Ingresos se expide cada año, las leyes especiales que rigen cada uno de los impuestos, no se expiden cada año.

La ley de ingresos es aquel documento que contiene una lista de los ingresos que durante un año de calendario debe percibir la federación.

Para Narciso Sánchez Gómez, la Ley de ingresos es *“un acto legislativo de la Federación o de las entidades federativas expedida por el Poder*

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa, S.A; México, 2003. pág. 109.

Legislativo, el cual determina los ingresos que debe percibir en un año fiscal, que comienza con el año natural, una entidad pública, por lo que se trata de un catálogo o lista general de los diversos conceptos citados ingresos que van a estar destinados a cubrir el gasto público en sus respectivas esferas de gobierno”²

La Ley de Ingresos de la Federación, es emitida anualmente por el Poder Legislativo en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de acuerdo a sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73.

Para la expedición de la ley de ingresos se requiere un estudio de las condiciones económicas del país y de las posibilidades que haya de satisfacer la carga del impuesto, haciendo una evaluación probable de su rendimiento ya que dicho ingresos deben ser suficientes para cubrir el presupuesto de egresos.

En este contexto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado su criterio respecto a la Ley de ingresos, entre otras las siguientes tesis:

Sexta Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo. Primera Parte, XLVI

Página.262

LEYES DE INGRESOS. La Ley de Ingresos de la Federación para cierto año solamente constituye un simple catalogo de impuestos, su constitucionalidad depende de las leyes tributarias especiales.

Amparo en revisión 7392/59. Seguros Atlas, S.A. 26 de abril de 1961. Mayoría de quince votos. Disidentes: Octavio Mendoza González y Gabriel García Rojas.

Ponente: MARIANO Ramírez Vázquez.

² SANCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, S.A; México, 2003. Pág. 12

Una tesis que nos da un criterio más amplio acerca de la Ley de ingresos es la siguiente:

Sexta Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: Primera parte, XLI

Página: 203.

LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACION Y SU CONSTITUCIONALIDAD. Como la Ley de Ingresos de la Federación, solamente constituye un simple catalogo de impuestos, su constitucionalidad depende de las leyes tributarias especiales, por lo que si el impuesto que se reclama se ha considerado conforme a los principios de la Constitución Federal, dicha Ley de Ingresos no puede estimarse violatoria de los derechos fundamentales la parte quejosa.

Para la realización de la Ley de Ingresos, nuestra Carta Magna señala en el artículo 74 fracción IV párrafo segundo que el Ejecutivo Federal tiene la obligación de hacer llegar a la Cámara correspondiente la iniciativa de la Ley y el proyecto del presupuesto a más tardar el día 8 de septiembre o hasta el 15 de diciembre o cuando inicie su encargo el 1º de diciembre.

La iniciativa del Ejecutivo, debe contener una exposición de motivos en la que se resumen las consideraciones de orden económico y de política fiscal que lo inspiran.

En cuanto a su discusión y aprobación, la Ley de Ingresos de la Federación debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados (Art. 72, inciso h Constitucional), pero debe ser aprobada por ambas Cámaras, la de Diputados y la de Senadores.

Es importante que la Ley de Ingresos este aprobada al iniciarse el ejercicio fiscal, pues de lo contrario nos veríamos en un problema. A este respecto varios legisladores de otros países han previsto que de no estar aprobada la Ley de Ingresos correspondiente, regirá la que estuvo en vigencia anterior.

En la Ley de Ingresos no solo se regulan los impuestos que el Estado debe recaudar, sino otras fuentes de ingresos del Estado como las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, productos y derechos.

Dado lo anterior podemos decir que la Ley de Ingresos de la Federación contiene conceptos por los cuales el Estado obtendrá ingresos para sufragar el gasto público.

Y aunque es discutida en la Cámara de Diputados, debe ser aprobada por las dos cámaras, la de Diputados y la de Senadores de conformidad con lo que establece el artículo 72 inciso h de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice:

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

... H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

1.2 INGRESOS TRIBUTARIOS.

Los ingresos tributarios, son aquellos que comprenden a los impuestos, derechos y a las contribuciones especiales.

Partidarios de esta clasificación son Sergio Francisco de la Garza y Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez, entre otros, que difieren al señalar el contenido que integran tales ingresos.

Francisco de la Garza señala que dentro de los ingresos tributarios quedan comprendidos exclusivamente “*los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales*”.³

Por su parte Humberto Delgadillo Gutiérrez expresa que “*dentro de los ingresos tributarios se puede incluir a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos, así como sus accesorios*”.⁴

Para Narciso Sánchez Gómez los ingresos tributarios “*son aquellos que decreta el Estado con carácter general y obligatorio mediante la expedición de las leyes respectivas, y cuya finalidad es la de cubrir el gasto público, dentro de esta categoría debo señalar a: los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones o aportaciones de mejoras, incluyéndose sus accesorios legales (multas, recargos, indemnizaciones y gastos de ejecución)*”.⁵

En el concepto de Francisco Cárdenas Elizondo, los ingresos del Estado que deben ser considerados como tributarios son los que “*comprende el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, es decir, aquellos que tienen su origen en una relación jurídico tributaria, estos son: los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y los accesorios de contribuciones*”.⁶

³ DE LA GARZA, S. Francisco. Op. Cit.. Pág. 116.

⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Ed. Limusa, México, 2003. Pág. 33.

⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 12.

⁶ CÁRDENAS Elizondo, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. 2ª ed., Ed. Porrúa, S.A., México, 1997. Pág. 224.

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno, los ingresos tributarios “*son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos*”.⁷

Analizando nuestro derecho positivo, podemos observar que existen cinco clases de ingresos tributarios: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales, derechos y los accesorios de las contribuciones.

La Ley de Ingresos de la Federación emitida anualmente por el Poder Legislativo enumera cada uno de los ingresos que el Estado percibirá en un ejercicio fiscal; esta larga lista nos permite dividir a los ingresos en dos grandes grupos: ingresos provenientes del poder impositivo del Estado denominados ingresos tributarios y los demás ingresos, que tienen características diferentes y que por lo mismo llamaremos ingresos no tributarios.

Del análisis de la Ley de Ingresos de la Federación podemos incluir en los ingresos tributarios a los siguientes rubros:

- a) Impuestos.
- b) Contribuciones de mejoras.
- c) Derechos.
- d) Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.
- e) Accesorios de contribuciones.
- f) Aportaciones de seguridad social.

Así mismo se informan los resultados de esta recaudación en la Cuenta de la Hacienda Pública donde se grafican los resultados y se hace la división

⁷ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 14ª ed. Ed. Themis, México, D.F., 1999. Pág. 81.

entre ingresos tributarios y no tributarios dentro de los ingresos tributarios se encuentran solamente el impuesto sobre la renta (ISR), el impuesto al activo (IA), el impuesto al valor agregado (IVA), el impuestos especial sobre producción y servicios (IEPS), impuesto sobre tenencia o uso de vehículo, impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN) y el impuesto al comercio exterior.⁸

Como podemos observar se difiere un poco en cuanto a cuáles son los ingresos que pueden ser clasificados como tributarios, razón por la cual optamos por lo establecido en el artículo 2º de nuestro Código Fiscal de la Federación, toda vez que estos ingresos se derivan de una relación jurídico-tributaria.

Artículo 2 “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran 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 Artículo.

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

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último 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 sean 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”.

⁸ <http://shcp.sse.gob.mx>

En conclusión podemos decir que los ingresos tributarios son los que tienden a cubrir las necesidades económicas del Estado y se encuentran contenidos en la Ley de Ingresos que año con año se expide para la Federación y en su caso cada entidad federativa cuenta con su Ley de Ingresos y de igual forma los municipios.

Así podemos afirmar que los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Son aportaciones económicas que los gobernados están obligados a dar con base a mandatos constitucionales y legales.

1.3 INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos no tributarios son todos los demás ingresos que el Estado obtiene distintos de los impuestos y las contribuciones.

Francisco de la Garza escribe en su libro de Derecho Financiero Mexicano que dentro de los ingresos no tributarios quedan comprendidos *“todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la renta de bienes del estado”*.⁹

Narciso Sánchez Gómez no habla de ingresos no tributarios, sino de ingresos derivados de financiamientos y que, por la definición que da, podemos decir que son sinónimos y refiere al respecto son: *“los demás ingresos del Estado distintos a las contribuciones que percibe en cada ejercicio fiscal apoyándose en los preceptos de derecho público y privado; dentro de ellos cabe encuadrar a los productos, los aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de moneda, los bonos de deuda pública, etc.”*.¹⁰

⁹ DE LA GARZA, S. Francisco. *Op. Cit.* Pág. 116.

¹⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Pág. 12.

Francisco Cárdenas Elizondo señala que los ingresos no tributarios son *“aquellos que son consecuentes de la realización de actividades empresariales o mercantiles del Estado, por medio de sus organismos descentralizados o empresas públicas, por enajenación, arrendamiento o permuta de sus bienes patrimoniales, por donaciones, herencias y legados a su favor y que se conocen como productos, también en este último sector pueden agruparse a los empréstitos, los aprovechamientos, la emisión de bonos de deuda pública, entre otros”*.¹¹

Adolfo Arrijoa Vizcaíno establece que los ingresos no tributarios son *“todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes para integrar el presupuesto nacional”*.¹²

Para este autor los ingresos no tributarios, también llamados financieros, pueden dividirse en empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, productos, amortización y conversión de la deuda pública, moratorias, devaluaciones, revaluaciones, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.

Un concepto más adecuado es el que nos da Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez, basado en el análisis de la Ley de Ingresos de la Federación, y establece que los ingresos no tributarios son aquellos que *“se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto”*.¹³

Este mismo autor a su vez divide a los ingresos no tributarios en ingresos patrimoniales e ingresos crediticios.

¹¹ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. *Op. Cit.* Págs. 223-224.

¹² ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. *Op. Cit.* Pág. 85.

¹³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. *Op. Cit.* Pág. 39 y 40.

Dentro de los patrimoniales incluye a los ingresos que el Estado percibe por la administración de su riqueza, esto es, por el manejo de su propio patrimonio; así en esta subclasificación se incluyen a los productos, aprovechamientos y a los accesorios.

La otra división de los ingresos no tributarios la constituyen los ingresos crediticios que son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías; forman parte de este tipo de ingresos no tributarios los empréstitos.

Si tomamos en cuenta que los ingresos no tributarios son todos aquellos distintos de las contribuciones, entonces podremos afirmar que todo ingreso derivado un acto de derecho público o privado, de aprovechamientos, productos y derivados del financiamiento, son ingresos no tributarios.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia a los ingresos no tributarios, aunque no de manera explícita, en su artículo 3 que a la letra dice:

Artículo 3 “Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.

En consecuencia de lo anterior podemos considerar como ingresos no tributarios, por exclusión, a todos los que no están comprendidos dentro de la categoría de ingresos tributarios, esto es, todos los demás rubros contenidos en la Ley de Ingresos de la Federación como son los productos, los

aprovechamientos y los ingresos que la Ley denomina como derivados de financiamientos.

1.4 CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.

En México no encontramos el concepto de contribución o tributo en ninguna ley. El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación usa la palabra contribución pero no la define. Sin embargo en el derecho Mexicano contribución y tributo son sinónimos. Se establece que son contribuciones o tributos:

1. Los impuestos
2. Las aportaciones de seguridad social
3. Contribuciones de mejoras
4. Los derechos.

Al respecto Francisco de la Garza anota que *“tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el estado exige en su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”*¹⁴

Para el maestro Emilio Margain Manatou, *“El tributo, contribución o ingreso tributario es el vinculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”*.¹⁵

Guliani Fonrouge define el tributo como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de derecho”*¹⁶

¹⁴ DE LA GARZA S. Francisco. Op cit. Pág. 320

¹⁵ MARGAIN MONAUTOU, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*. 2ª ed. Ed. Porrúa, México, 1998. Pág 253.

¹⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol.1. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2003. Pág.151.

Por su parte Jarach expresa que *“el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”*¹⁷

De las definiciones anteriores podemos concluir que contribución o tributo es la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.

1.4.1 Impuestos.

Los impuestos, señala Narciso Sánchez Gómez, son: *“contribuciones establecidas en la ley con carácter general obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público”*.¹⁸

De igual forma el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, fracción I establece que los impuestos son *“las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos”*.

Una mejor definición del impuesto es la que establecía el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, la cual expresa *“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”*

¹⁷ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996. Pág. 18

¹⁸ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. *Los Impuestos y la Deuda Pública*. Ed. Porrúa, México, 2000. Pág. 8

Para De la Garza el impuesto es *“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”*¹⁹

Por su parte Rodríguez Lobato señala 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 las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”*²⁰

Como hemos anotado anteriormente, el Estado requiere de ingresos para satisfacer las necesidades colectivas, y la principal fuente estos ingresos la constituyen los impuestos; estos consisten en una prestación en dinero o en especie que las personas físicas o morales hacen al Estado para atender a los fines de la sociedad, de acuerdo a lo establecido el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución que establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público y que a la letra dice:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Al respecto la doctrina ha señalado los principios por los que se rigen las contribuciones y entre los más importantes se encuentran:

- Principio de vinculación con el gasto público.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de equidad.

¹⁹ DE LA GARZA S. Francisco. Op cit. Pág.

²⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª ed., Ed. Harla, México, 1986. Pág.61

- Principio de legalidad.

Principio de vinculación al gasto público. Alude a que el destino de las contribuciones recaudadas de los particulares tiene como destino el gasto público.

Las contribuciones deben ser destinadas a la satisfacción de los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, esto con fundamento en el artículo 31 Fracción IV y en la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Federal.

ARTÍCULO 31

“Son obligaciones de los mexicanos:

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

ARTÍCULO 74

“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: (...)

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior...”

Nuestra carta magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos. En esencia se establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población.

Con esto podemos señalar que las contribuciones son esencialmente para fines recaudatorios y por consecuencia para financiar el gasto público, y por este debemos entender que toda erogación que realiza el Estado es un gasto público.

La justificación de las contribuciones es que a cambio de la actividad contributiva de los particulares, estos obtengan por parte del Estado, los elementos necesarios para su bien colectivo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado su criterio al respecto de este principio y entre otras están la siguiente tesis:

GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Tesis: 2a. IX/2005.Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXI, Enero de 2005. Página: 605.

Otra tesis Jurisprudencial que nos da una mejor definición y naturaleza del gasto público es la siguiente:

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la

Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Apéndice 2000. Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN
Página: 272. Tesis: 228

De acuerdo con este principio el gasto público asume un fin específico, para cada actividad que realiza el Estado, además tiene un sentido social y alcance colectivo, por lo que las contribuciones recaudadas deben de significar para los contribuyentes un beneficio o utilidad equivalente a las cantidades que por motivo de tributos efectúan y así garantizar el beneficio de la colectividad.

Principio de proporcionalidad. Algunos tratadistas puntualizan que el principio de proporcionalidad y el principio de equidad deben entenderse como un solo concepto y no deben estar separados, entre los tratadistas que critican esta separación está Flores Zavala, quien considera que debe existir unanimidad entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria y refiere al respecto “que no es posible separar a las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia,

toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos”²¹

La opinión de observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y a la equidad es compartido por Servando J. Garza quien expone que, “es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con el objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o conceptos contrarios o excluyentes, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual”²²

Por su parte y en defensa de la posición contraria, es decir argumentando que los principios de proporcionalidad y de equidad, deben ser entendidos como dos principios distintos y separados encontramos a Emilio Margain quien considera que “atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”²³

En relación con estos dos principios, si deben ser considerados como uno solo o dos conceptos diferentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decide separarlos en dos principios diferentes, toda vez que establece

²¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa, México, 1993. Pág. 206

²² GARZA, Servando, J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa. México, 1949. Pág. 70

²³ MARGAIN MONAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 1997. Pág. 58 y 59.

que todo impuesto debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, lo cual se observa en la siguiente tesis.

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine a pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXXV, Página: 648.

Así mismo en la tesis 3a/J.4/91.la Corte reitera su criterio acerca de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado en virtud de que su naturaleza es diferente.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

Tesis: 3a/J.4/91. Octava Época, Instancia: Tercera Sala. Fuente Seminario Judicial de la Federación. Tomo VII, Página: 60.

Podemos decir al respecto que los principios de proporcionalidad y equidad efectivamente son dos conceptos separados más no contradictorios,

toda vez que estos principios se encuentran íntimamente relacionados ya que los ingresos fiscales que aportan los contribuyentes deben ser justos y adecuados a su capacidad económica. En otras palabras todo impuesto debe cumplir con ambos requisitos.

Para Arrijoa Vizcaíno la proporcionalidad es *“la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”*²⁴

El principio de proporcionalidad involucra dos elementos a considerar, el primero la capacidad económica del contribuyente y el otro la tasa o tarifa correspondiente al tributo, es decir los ingresos fiscales que aportan los contribuyentes deben ser justos y adecuados a su capacidad económica.

Así podemos concluir que el principio de proporcionalidad radica, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, de manera que las personas con una base impositiva menor paguen menos que aquellos con una base superior.

Principio de equidad. Para Arrijoa Vizcaíno la equidad es *“el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones etcétera), con excepción del relativo a las tasas cuotas tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula”*²⁵

²⁴ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Op. Cit. Pág. 168.

²⁵ Ibidem. Pág 193.

Así, nuestra Constitución y las leyes emanadas de ellas, deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo. Este es un principio que atiende al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Cabe señalar, cual es la postura que tiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto de este principio en la siguiente tesis.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Tesis: P./J.24/2000. Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Instancia: Pleno .Tomo XI, marzo 2000.Página 35.

Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, lo ha definido como dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; en otras palabras la equidad tributaria significa que los contribuyentes del mismo impuesto guardan una situación de igualdad frente a la norma jurídica.

Podemos entender de lo antes expuesto que la equidad tributaria debe tomar en cuenta las condiciones de los sujetos que van a soportar la carga tributaria, es decir que los sujetos deben estar situados en determinadas circunstancias para caer en la hipótesis prevista por la norma, tratándose por igual a los sujetos en condiciones similares.

Principio de legalidad. El último principio regulado por la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución, señala que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se efectuara de conformidad a lo dispuesto por las leyes.

De acuerdo con lo establecido en nuestra Ley suprema, toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto se hace referencia la frase “nullo tributum sine lege” (no puede existir tributo válido sin una ley que le de origen).

Nuestra Constitución ha dispuesto que se debe contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vinculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir a los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico.

Este principio, obliga a que los elementos esenciales de las contribuciones, es decir, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa deben estar contenidos en leyes.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado su criterio en la siguiente tesis.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado

y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Volúmenes 91-96 primera parte. Pagina: 172.

De acuerdo a la tesis antes citada el principio de legalidad, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

Una mejor definición del principio de legalidad lo encontramos en la siguiente tesis.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con

anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volúmenes: 91-96 primera parte. Página: 173.

Así podemos concluir que el principio de legalidad exige que no puede existir tributo o prestación patrimonial impuesta a cargo de sujeto alguno que no haya sido creada previamente por una ley lo que a su vez implica, como lo ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que los elementos propios del tributo deben estar previstos por la norma jurídica.

Existen diferentes criterios para clasificar a los impuestos nosotros tomamos el de el maestro Raúl Rodríguez Lobato. Que en su opinión se clasifican en:

Directos: Los que el sujeto pasivo no puede trasladar a otro sujeto, por lo que incide en su patrimonio.

Indirectos: Los que el sujeto pasivo si puede trasladar a otras personas, por lo que no incide en su patrimonio.

Reales: Son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que graban.

Personales: Se establecen en atención a las personas, es decir a los contribuyentes sin importar los bienes o cosas que posean o de donde se deriva el ingreso grabado.

Específicos: Se establecen en una función de una unidad de medida del bien grabado.

Ad Valorem: Es el que se establece en función del valor del bien grabado.

Generales: Grava diversas actividades u operaciones pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza.

Especiales: Grava una actividad determinada en forma aislada.

Con fines fiscales: Se establecen para recaudar ingresos necesarios para cubrir el presupuesto de egresos.

Con fines extrafiscales: Se establecen si el ánimo de recaudarlos, ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto. Su finalidad es en ocasiones social-económica.²⁶

Como ya hemos anotado anteriormente todos los impuestos deben estar contenidos en una ley para cumplir con el principio de legalidad en congruencia con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal que establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público.

De esta forma en la Ley de Ingresos de la Federación que se expide cada año se contempla el catálogo de impuestos que el Estado habrá de cobrar en un ejercicio fiscal, así para el 2006, los impuestos que se pagarán a la Federación por parte de los sujetos obligados son:

- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto al Activo.
- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículo.
- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- Impuesto al Comercio Exterior.

²⁶ Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Op.Cit.* .Págs .67-69

De todo lo expuesto anteriormente podemos concluir que los impuestos, consisten en una prestación en dinero o en especie, que las personas físicas o morales hacen al Estado para atender a los fines de la sociedad y deben cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad, a su vez todo impuesto debe estar establecido en una ley para cumplir de esta manera con el principio de legalidad.

1.4.2 Derechos.

La segunda figura tributaria en importancia como fuente de ingresos para el Estado es la que en nuestro país se denomina derechos y que en otros países se conoce como tasa, que consiste en el pago del precio de un servicio público que es regulado, administrado y controlado por el mismo Estado, este pago lo realizan los sujetos pasivos por usar bienes de dominio público.

La doctrina señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Al respecto, diversos autores han elaborado definiciones sobre esta figura tributaria, algunas de las cuales citamos a continuación:

Emilio Margáin Monautou define a los derechos como *“la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”*.²⁷

²⁷ MARGÁIN MONAUTOU, Emilio, *Op.Cit* Pág. 50.

Giuliani Fonrouge señala que los derechos son una “*contraprestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado*”.²⁸

El maestro De la Garza sostiene que derechos es la “*contraprestación en dinero obligatoria y establecida en la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública y que está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio*”.²⁹

Narciso Sánchez Gómez señala que los derechos representan una “*contribución establecida unilateralmente por el poder público y que debe cubrirse por las personas físicas y morales cuya situación jurídica coincida con el hecho generador del tributo, ya sea por alcanzar los beneficios consecuentes de un servicio público o por usar y disfrutar de bienes de dominio público, en donde el Estado ejerce un monopolio sobre los mismos*”.³⁰

Rodríguez Lobato considera que los derechos son “*contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios*”.³¹

Por su parte el Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 2º fracción IV que:

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 157.

²⁹ DE LA GARZA, S. Francisco. *Op. Cit.* Pág. 116.

³⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Pág. 27.

³¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* Pág. 77.

Artículo 2o.-...

...

IV. "Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último 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".

A partir del 1º de enero de 1982 entró en vigor la Ley Federal de Derechos que consigna como tales los establecidos en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, a demás de los pagados a la Hacienda Pública, por los servicios prestados por el Estado en sus funciones de Derecho Público.

Cárdenas Elizondo señala que para que pueda exigirse legalmente el pago de un derecho, se requiere:

1. Una norma que lo establezca.
2. Que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha norma, las cuales consisten en cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) El uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.
 - b) La recepción de servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Público.
 - c) La prestación de servicios públicos exclusivos del Estado por organismos descentralizados.³²

Por su parte Rodríguez Lobato expresa que las características de los derechos son las siguientes:

³² Cfr. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. *Op. Cit.* Pág. 245.

- a) El servicio que preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por este, es decir debe haber un aprovechamiento individual y no colectivo, independientemente de que el servicio se preste a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.
- b) El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, ya que los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado, así sea en la parte que corresponda al sostenimiento de tales servicios.
- c) El cobro debe fundarse en una ley.
- d) El pago es obligatorio, el deber de pagar proviene del hecho de haber coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal, que en este caso es la recepción y aprovechamiento directo e individual del servicio jurídico administrativo del Estado.
- e) Debe ser proporcional y equitativo, tratándose de los derechos, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos.³³

Sobre las características de los derechos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado lo siguiente:

DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse

³³ Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* Págs. 77 y 78.

o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen: 169-174 primera parte. Pagina: 23.

La Federación recauda por concepto de derechos una cantidad importante aunque mucho menor que la recaudada por impuestos.

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2006 establece los derechos que la Federación cobrará y son:

1. Por los servicios que presta el Estado en funciones de Derecho Público.
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.
3. Derechos a los hidrocarburos.
 - a) Derecho ordinario sobre hidrocarburos.
 - b) Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.
 - c) Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.
 - d) Derecho para el Fondo de investigación científica y tecnológica en materia de energía.
 - e) Derecho para la fiscalización petrolera.

Con lo anterior podemos concluir que los derechos forman parte de los ingresos tributarios que percibe el Estado, derivan de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo que recibe un servicio determinado, y el Estado que presta ese servicio en sus funciones de Derecho Público.

1.4.3 Aportaciones de Seguridad Social.

El Código Fiscal de la Federación establece en el Artículo 2º fracción II que:

Artículo 2o.-...

...

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

Entre esas aportaciones de seguridad social destacan las llamadas cuotas obrero patronales a favor de organismos fiscales autónomos, como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), o bien las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

Sobre este particular, Arrijo Vizcaíno expresa que *"en realidad no se tratan de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla, en relación con la clase trabajadora, con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a "personas que son sustituidas por el Estado"*³⁴

No obstante lo anterior, nuestra legislación le da la naturaleza de contribuciones y como tales puede exigirse su cobro aun en contra de la voluntad de los obligados a su pago, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

³⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Op.Cit.* Pág. 247

En este mismo contexto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado su criterio a saber en la siguiente tesis:

SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.

Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Tesis: P./J.18/95. Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen: II, Septiembre de 1995. Página: 62.

Las aportaciones de seguridad social, están contempladas como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello. La Corte ha expresado su criterio al respecto en la siguiente tesis.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.

De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una

función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social.

Tesis: P.LII/96. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen: III, Abril 1996. Página: 65.

El Congreso de la Unión tiene facultades para decretar cualquier contribución de acuerdo al artículo 73 fracción VII y XXX de la Constitución Federal que a la letra dicen:

Artículo 73. “El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”

Por tanto las aportaciones de seguridad social siendo contribuciones también las puede imponer el Congreso, lo anterior lo podemos observar en la siguiente tesis emitido por la Corte

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. EL CONGRESO DE LA UNION TIENE FACULTADES PARA DECRETARLAS.

De la interpretación sistemática de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, se advierte que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos; y en virtud de que en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se ha reconocido a las aportaciones de seguridad social el carácter de contribuciones, el Congreso tiene facultades para legislar en todo lo concerniente a ellas, entre las que debe incluirse la de delegar facultades fiscalizadoras y sancionadoras al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Tesis. P.LIV/96. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen: III, Abril 1996. Página: 65.

Entonces debemos entender que las aportaciones de seguridad social son contribuciones que se encuentran establecidas en ley, deben cumplir con los principios de equidad y proporcionalidad y están contempladas como parte

del gasto público, estas son distintas de las demás contribuciones en virtud de que no derivan de una relación jurídico-tributaria, sino de obligaciones constitucionales en materia laboral y se les da el tratamiento de contribuciones, con el fin de que el Estado pueda cobrarlas de manera rápida y eficaz.

1.4.4 Contribuciones de mejoras.

Esta figura tributaria la encontramos con las siguientes denominaciones. Impuesto especial, tributo especial, contribución especial o como contribuciones de mejoras.

La legislación mexicana ha adoptado el nombre de contribuciones de mejoras, así el Código Fiscal de la federación en su artículo 2 fracción III, nos define las contribuciones de mejoras.

Artículo 2o.- “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera

...

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

Giannini sostiene que *“el tributo especial, además de satisfacer una necesidad pública que beneficia a toda la masa de ciudadanos, resulta de especial utilidad para algunos de ellos, y por tal motivo es justo que ellos aporten una parte de los gastos en porción a la ventaja que les proporciona”*³⁵

³⁵ GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, vol. I, Ed. De Derecho Financiero, Milán, 1962, Pág. 43.

Para Margain Monautou *“La contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general que los benefició o los beneficia en forma específica”*³⁶

Rodríguez Lobato, manifiesta que de acuerdo con la naturaleza y características de la contribución especial en relación con los principios tributarios, esta contribución debe reunir las siguientes características:

- a) Cubrirse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provocado esa actividad.
- b) El cobro debe fundarse en la ley
- c) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada.
- d) La prestación debe ser proporcional y equitativa, la aportación económica debe ser inferior al valor de la obra ejecutada o servicio prestado, o sea el Estado no debe pretender recuperar a través de la contribución especial el costo total de la obra o del servicio, si no que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, o bien una parte del gasto que corresponde a la prestación del servicio, pues el Estado debe absorber la otra parte del valor de la obra o del gasto por el servicio prestado, que es la que corresponde al interés general.
- e) El pago es obligatorio³⁷

³⁶ MARGAIN MONAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 113.

³⁷ Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* Pág 85 y 86.

De la Garza expresa “la *contribución especial es la prestación en dinero legalmente a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio en particular producido por la ejecución de una obra pública (de mejoras), o que provoca un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica (contribución por gasto)*”³⁸

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

COOPERACION, DERECHOS DE. DEBEN ATENDER A LO QUE DISPONE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

Los "derechos de cooperación" o "contribuciones especiales", o "contribución de mejoras", en términos generales los constituyen las aportaciones que los particulares, comprendidos en las disposiciones legales respectivas, deben hacer en favor del Estado para cubrir los gastos inherentes a la ejecución de la obra pública; estos derechos se establecen unilateralmente por parte del Estado y, desde luego, vienen a ser un ingreso a su favor, por lo que deben de cumplir las prevenciones de proporcionalidad y de equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 78 primera parte. Página: 17.

Respecto a lo anteriormente anotado podemos decir que las contribuciones de mejoras o especiales son prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos de interés general, su pago es obligatorio, deben estar establecidas en ley, y ser proporcionales y equitativas para cumplir con lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

1.5 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.

Anteriormente el Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente a partir del 1º de abril de 1967, en su artículo 17 disponía: “*La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.*”

³⁸ DE LA GARZA, S. Francisco. *Op. Cit.* Pág. 335.

Actualmente el Código Fiscal de la Federación en el artículo 6 establece:

Artículo 6o.- 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.

Como podemos observar aún se considera que nace la obligación fiscal a partir del momento en que el particular cae en las hipótesis previstas en los textos legales de la materia.

El nacimiento de la obligación señala Sánchez Piña se da “en el momento que la persona realiza el supuesto de ley, esto es: cuando un individuo efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria deberá cumplir con la obligación a que se refiere la ley.”³⁹

Por su parte Rodríguez Lobato manifiesta “el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por tanto la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible”⁴⁰

Entonces el hecho imponible es el presupuesto de hecho previsto en la norma jurídica, que se genera al realizarse la obligación tributaria, es decir el conjunto de circunstancias previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria.

Arrijo Vizcaíno señala que el nacimiento de la obligación “tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable”⁴¹

Es decir, la realización del supuesto normativo, da lugar a las obligaciones; ya que partir de ese momento puede determinarse la exigibilidad

³⁹ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de derecho Fiscal*. Ed. Pac. México, 2005. Pág. 57

⁴⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* Pág. 120.

⁴¹ ARRIOJA VÍZCAINO, Adolfo. *Op.Cit.* Pág. 91

de las conductas que son el contenido de la obligación, en especial el momento del nacimiento de la obligación tributaria, nos permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación.

Sin embargo en materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere el transcurso de cierto plazo para que sea exigible.

De la Garza nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

- f) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de las declaraciones.
- g) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- h) Practicar la evaluación de las rentas o los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja
- i) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- j) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- k) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- l) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.⁴²

De este modo podemos concluir que el nacimiento de la obligación se da en el momento en que la persona realiza el supuesto jurídico previsto en la ley

⁴² DE LA GARZA, S. Francisco. *Op. Cit.* Pág. 547.

fiscal y nos permite determinar cual disposición legal es aplicable a la situación, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

1.6 DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE CRÉDITOS.

Para Rodríguez Lobato la determinación de la obligación fiscal “consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad liquida”⁴³

Cortina Gutiérrez al referirse a la determinación manifiesta que “se trata pues de un acto en virtud del cual los órganos de la administración financiera determinan. Primero. El hecho que da nacimiento al crédito fiscal, por ser el hecho hipotéticamente previsto en la ley; segundo: la medida de la obligación Tributaria ya sea señalándose las bases de las cuales se desprende su liquidación, o ya sea determinando el crédito en cantidad liquida”⁴⁴

Por su parte Jarach afirma que “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual esta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”⁴⁵

Giuliani Fonrouge define la determinación como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”⁴⁶

⁴³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* Pág. 121.

⁴⁴ CORTINA GUTIÉRREZ. Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario* .Colección de Estudios Jurídicos, Vol.I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981. Pág. 131.

⁴⁵ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario* .Ed. Liceo Cima, Buenos Aires, 1969. Pág. 402.

⁴⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 518.

Para De la Garza se deben de utilizar como sinónimos, los términos liquidación y determinación de la obligación tributaria y nos dice que la determinación “es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley”.⁴⁷

Como hemos anotado anteriormente la obligación se causa conforme se realizan situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Ahora bien, cuando la obligación fiscal, se determina en cantidad líquida tenemos lo que se llama crédito fiscal, la determinación esta prevista en el artículo 6, segundo párrafo, del Código Fiscal el cual establece:

Artículo 6o.- ...

“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

El maestro De la Garza señala que en nuestro derecho como en la mayor parte de los sistemas jurídicos tributarios extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación y manifiesta que se pueden distinguir las siguientes clases de determinación:

- a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas “determinación por el sujeto pasivo”, “autodeterminación” y “autoimposición”

⁴⁷ DE LA GARZA, S. Francisco. *Op. Cit.* Pág. 556.

- b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración. Esta es considerada en Europa, como el sistema “normal” de determinación. Parte de la doctrina llama determinación “de oficio” a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo.
- c) La determinación de la base imponible, o aun de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado ante la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de “concordato” o “concordato tributario”.⁴⁸

De acuerdo a lo previsto por el artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal, la determinación y la liquidación de los créditos fiscales por regla general corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición en contrario, es decir nuestro sistema se contempla el método de la autodeterminación y el sistema mixto.

Artículo 6o.- ... “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 su causación”.

Por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan porque y cuanto deben pagar, pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o la liquidación de los créditos fiscales deben ser hechos por las autoridades fiscales.

De todo lo anterior podemos concluir que la determinación y liquidación de créditos parte de la certeza de que el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación se ha dado en la realidad, una vez que se ha podido constatar ese hecho es necesario investigar en la ley el resultado del monto de la deuda a pagar y finalmente, son los particulares y no la autoridad,

⁴⁸ Cfr. DE LA GARZA, S. Francisco. *Op. Cit.* Pág 561.

quienes determinan porque y cuanto deben pagar, pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o la liquidación de los créditos fiscales deben ser hechos por las autoridades fiscales.

1.7 CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La consecuencia natural es que el Estado obligue al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual existen diversos mecanismos legales de los cuales, las autoridades pueden echar mano. La otra consecuencia es la imposición de una infracción administrativa, que puede consistir en una multa, la clausura de negocios o la suspensión o revocación de patentes.

Uno de los mecanismos utilizados por la autoridad es el Procedimiento Administrativo de Ejecución o procedimiento económico coactivo. Si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de notificación del o los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva, con fundamento en lo que nos dice el Título quinto, Capítulo Tercero del Código Fiscal de la Federación el cual comprende del artículo 145 al 196B.

De acuerdo al manual del Servicio de Administración Tributaria el Procedimiento Administración de Ejecución es “el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en ley, el cual permite lograr la

recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados”⁴⁹

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra dividido en tres etapas que son:

- Requerimiento de pago
- El embargo
- El remate

Requerimiento de pago. Es la diligencia por medio del cual de las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto o garantizados en los plazos establecidos así como se contempla en el artículo 145 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Si en esta etapa del procedimiento el deudor paga el crédito requerido por la autoridad fiscal, se extingue la obligación y se da por terminado el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en caso de que el deudor se niegue a pagar el crédito a su cargo se continua el Procedimiento a la siguiente etapa que es el embargo.

El embargo. Es la segunda etapa del Procedimiento Administrativo de Ejecución y con esto las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato al secuestro bienes suficientes propiedad del deudor que cubran el monto del crédito a su cargo de acuerdo al artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁹ Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Recaudación y Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Procedimiento Administrativo de Ejecución*. México, 2002. Pág. 27

El Servicio de Administración Tributaria lo define como “el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal mediante el secuestro o aseguramiento de los bienes propiedad del contribuyente o del deudor para hacer efectivo el importe de créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos”⁵⁰

El remate. Este es prácticamente la conclusión del Procedimiento Administrativo de Ejecución entendiendo por este la venta llevada a cabo por el órgano ejecutor de los bienes embargados al sujeto ejecutado esto con el fin de recuperar el crédito requerido al deudor.

En conclusión podemos decir que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el medio coactivo que tiene la autoridad fiscal para recuperar los créditos y sus accesorios legales que no fueron pagados en el plazo establecido en la ley.

Ahora como lo mencionamos anteriormente la autoridad tiene otros medios para obligar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones y esta es la sanción administrativa.

Para *Nava Negrete*, “la infracción administrativa se deriva de la comisión de un ilícito administrativo que atenta en contra de la colectividad. La naturaleza de la sanción administrativa depende de dos finalidades específicas, a saber: una función represiva y una correctiva. Sin embargo predomina la idea del castigo que se impone al infractor, prevalece el poder punitivo sobre su papel meramente correctivo. En este orden de ideas, el Estado promueve el castigo de quien no acata la normatividad administrativa.

La sanción administrativa es la consecuencia natural de la infracción administrativa, misma que se puede concebir como el resultado y consecuencia de la conducta antijurídica del sujeto activo, en contravención a las leyes de la materia, por lo que a la autoridad no le deja otra opción que sancionar dicha

⁵⁰ Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Recaudación y Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op.Cit.* Pág. 31.

conducta, imponiendo una medida coercitiva. La sanción administrativa va desde la nulidad de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de las concesiones, la multa, e incluso, la privación de la libertad, de acuerdo con el criterio del legislador, en un tiempo determinado.”⁵¹

Para *Narciso Sánchez Gómez*, las infracciones administrativas “*son conductas ilícitas realizadas por personas físicas o morales consistentes en hacer lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley manda.*”⁵²

La infracción administrativa implica el quebrantamiento de la norma jurídica, ubicada, ya sea dentro de la ley o reglamento, motivo por el cual, el responsable es sancionado de acuerdo al ordenamiento jurídico aplicable. La inobservancia de cualquier deber de los particulares o de las mismas autoridades, impuesta por las normas administrativas y en el caso concreto, fiscales, constituye un acto ilícito que genera responsabilidad jurídica del trasgresor.

Derivado de lo anterior podemos concluir que la autoridad puede obligar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual tiene diversos mecanismos legales como lo es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por medio del cual las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de un plazo de 45 días a partir de que se le notifica al contribuyente que tiene un crédito a su cargo.

Otro mecanismo, es la infracción administrativa, que va desde una multa, la clausura de negocios hasta la suspensión o revocación de patentes, esto cuando el contribuyente no acata las disposiciones legales conducentes e incumple con sus obligaciones.

⁵¹ NAVA NEGRETE, Alfonso. Diccionario de derecho administrativo. Porrúa y UNAM. México, 2003. p, 248.

⁵² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Segundo curso de derecho administrativo*, 2a edición, México, 2002. p, 377.

Y por ultimo si el contribuyente comete una infracción mas grave, es decir quebranta las leyes fiscales, la autoridad podrá privarle de su libertad dependiendo del caso, del tipo de daño cometido y de acuerdo a las disposiciones legales conducentes.

CAPITULO II EL ILÍCITO FISCAL.

2.1 INFRACCIONES FISCALES.

El ilícito fiscal comprende dos aspectos. La infracción o contravención, que se ubica solo dentro del terreno Administrativo y el delito que es una conducta típica y penalmente sancionable que se ubica en el derecho penal.

La palabra infracción de acuerdo al diccionario jurídico mexicano “proviene de la raíz latina *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley o pacto. Es la contravención a las normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión.”¹

García Domínguez manifiesta que se entiende por infracción fiscal “toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En estas se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el Fisco, que tienen no sólo los Contribuyentes sino también los órganos de la autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aun otros particulares.”²

Narciso Sánchez Gómez, en su libro de Derecho Fiscal Mexicano, expone que la infracción administrativa “es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o de un servidor publico, con la que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a quien se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente según la gravedad de la falta o violación cometida.”³

¹ RAMIREZ GUTIERREZ, José Othón. *Infracción, Diccionario Jurídico Mexicano*. Ed. Porrúa, S.A. México 1985. Tomo V. Pág. 103.

² GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal*. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982. Pág. 71.

³ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Págs. 455

Se considera que las infracciones son sencillamente actos u omisiones que pueden producir un perjuicio económico a la recaudación. Es decir cuando un contribuyente deja de ingresar todo o parte de la deuda tributaria comete una infracción fiscal, la cual al ser descubierta se sanciona con los recargos correspondientes y una multa.

El incumplimiento a cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito que es sancionado, conforme a las normas de derecho administrativo.

Las principales características de las infracciones administrativas de acuerdo con Narciso Sánchez son las siguientes:

- a) “Se trata de una violación a las normas jurídicas administrativas;
- b) Estas normas se encuentran ubicadas dentro del llamado derecho público cuya violación genera un daño a la colectividad o al mismo Estado;
- c) La responsabilidad que se finca al responsable es de carácter administrativo y/o judicial dependiendo del tipo de daño cometido y de acuerdo a las disposiciones legales conducentes;
- d) La infracción puede ser cometida por dolo, negligencia, ignorancia o imposibilidad física;
- e) La calificación de la gravedad debe ser valorada por la autoridad apegándose al principio de legalidad, fundando y motivando el acto en que se contenga.”⁴

La infracción es sancionada generalmente por una autoridad administrativa competente, por violación a las disposiciones de la misma naturaleza y puede

⁴ Cfr. SANCHEZ GOMEZ Narciso. *Op. Cit.* Pág 378.

ser atribuida a personas físicas y morales y su sanción mas común es la multa, aunque puede haber otra clase de sanciones como son: el decomiso de bienes, la clausura de negocios o establecimientos y la cancelación o revocación de licencias, permisos, autorizaciones o registros de ciertas actividades empresariales.

La multa como ya lo mencionamos anteriormente es la sanción mas usual en la mayoría de los sistemas jurídicos y consiste en el pago de una cantidad de dinero, fijada por la autoridad que se impone a una persona que ha cometido una infracción o un delito y su monto se determina con base en la norma jurídica que debe aplicarse en cada caso en particular, fundando y motivando la resolución o acto que la contenga, para que sea valida y eficaz. Prácticamente se trata de accesorios legales a las contribuciones por pago extemporáneo o evasión de un tributo y tiene dos finalidades resarcir el daño al Estado por el perjuicio que se ha ocasionado al no cumplir con una obligación que es contribuir con el gasto publico y segundo imponer un castigo para que no se vuelva a reincidir con ese incumplimiento.

El decomiso de bienes es la privación coactiva de los bienes como: vehículos, insumos o mercancías propiedad el infractor que sirvieron de base para cometer un hecho ilícito, por lo que esos bienes pasan al poder del Estado para que sean aprovechados en atención a las necesidades sociales. Es decir prácticamente el infractor pierde la propiedad de sus bienes decomisados, mismos que en su caso pasaran a dominio del Estado. En nuestra legislación esta sanción la encontramos en la Ley Aduanera en su artículo 183A cuando se configura el delito de contrabando.

La clausura de negocios, empresas establecimientos, consiste en una sanción que impone una autoridad fiscal para que una persona física o moral quede impedida a realizar ciertas actividades relacionadas con la industria, el comercio o la prestación de servicios de diversa índole, esto puede ser de

manera temporal y definitiva mediante la colocación de sellos, o señalamientos que impidan legalmente al infractor desarrollar la actividad que dio origen a la sanción.

La suspensión o revocación de patentes autorizaciones o registros de los contribuyentes, esta sanción consiste en que la autorización, patente o registro, se suspendan o revoquen, cuando el infractor no cumple con sus obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar que le imponga la ley o simplemente cuando la seguridad pública y la salubridad pública así lo requieren.

Nuestro Código Fiscal de la Federación establece que toda persona que cometa una infracción a las disposiciones fiscales se hará acreedor a una multa, que será impuesta de acuerdo a la gravedad de la falta en los términos de las disposiciones contenidas en los artículos 70 a 91B del ordenamiento referido.

Así tenemos que el artículo 70 del CFF establece las reglas para la aplicación de las multas que a la letra dice lo siguiente:

Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará 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.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código.

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el antepenúltimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior al en que se aplica la multa no hayan excedido de **\$1,967,870.00**, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la

contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

En relación a este último párrafo del artículo antes mencionado del CFF, con respecto a la aplicación de la ley más favorable al infractor la Suprema Corte de Justicia ha emitido el siguiente criterio

MULTAS FISCALES, DEBE APLICARSE RETROACTIVAMENTE LA LEY SIN CONTEMPLAR UNA SANCION INFERIOR A LA SEÑALADA EN LA NORMA VIGENTE CUANDO SE COMETIO LA INFRACCION.

Es exacto afirmar que, por regla general, las infracciones en materia fiscal deben calificarse y sancionarse conforme a las norma vigentes al momento de realizarse los hechos constitutivos de las mismas. Sin embargo, frente a esta regla general debe prevalecer una excepción derivada de la aplicación retroactiva de la Ley Fiscal en beneficio del particular. Conforme al texto del artículo 14 de la Constitución General de la República en vigor, en el Sistema Jurídico Mexicano se ha erigido como garantía individual la prohibición de la aplicación retroactiva de una ley en perjuicio de persona alguna. Tal prohibición, interpretada en sentido contrario, permite sostener que la aplicación retroactiva de una norma jurídica sí está permitida cuando con ella se beneficie a los particulares, principio que, siendo de observancia obligatoria en la materia penal, debe hacerse extensivo al ámbito fiscal tratándose de sanciones, por aplicación analógica de la norma respectiva, vista la identidad sustancial existente entre ambas materias. Así, este tribunal estima que la retroactividad de las leyes en beneficio de los gobernados debe encontrar un campo de aplicación propicio en la imposición de multas por infracciones fiscales, de modo que si con posterioridad a la fecha de comisión de las faltas se produce una variación en la normatividad aplicable de manera que para ese supuesto se prevenga una sanción más benigna, las autoridades fiscales deben aplicar esta última, dada la intención del legislador de calificar y castigar en forma distinta una misma conducta infractora.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: II Segunda parte 1 Julio a Diciembre 1988. Pagina: 341.

Derivado de lo anterior tenemos las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

Ahora bien todas las multas que se apliquen por la comisión de las infracciones a las leyes fiscales así como las de comercio exterior deben estar debidamente

fundadas y motivadas y deberán considerarse ciertos requisitos para su aplicación, dichos requisitos los encontramos en el artículo 75 del CFF que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código.

De acuerdo con el artículo antes citado la autoridad debe fundar y motivar debidamente la multa que se le impone al infractor con el objeto de acatar la garantía de legalidad y no generar inseguridad jurídica en los gobernados, respecto a este punto la Suprema Corte de Justicia ha establecido la siguiente tesis:

MULTAS FISCALES FORMALES. CASOS EN QUE DEBEN FUNDARSE EN EL ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La fracción V del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece dos supuestos: en el primero, se indica que cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se impondrá la de mayor monto; en la segunda hipótesis, se prevé que tratándose de la presentación de declaraciones o avisos, cuando por contribuciones diferentes deba presentarse una misma forma oficial, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación incumplida. Ahora bien, en este último caso, en el que contribuciones diversas se hayan enterado mediante declaración contenida en una sola forma oficial, a fin de que la imposición de las multas formales respectivas se halle correctamente fundada, es necesario que se cite el artículo 75 del código en consulta, específicamente en cuanto la fracción V, segundo párrafo, de ese dispositivo, señala que cometida la omisión antes referida, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida, esto es, que aun cuando la autoridad hacendaria tiene la facultad de sancionar en esos términos al contribuyente, lo cierto es que debe fundar adecuadamente dicha atribución, con el objeto de acatar la garantía de legalidad y también para no generar inseguridad jurídica en los gobernados. Por consiguiente, en hipótesis como ésta que presenten la particularidad de que varias contribuciones deban declararse en una misma forma oficial, al imponerse la multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida, habrá de invocarse el artículo 75, fracción V, segundo párrafo, del código de la materia, además de la cita de los preceptos que establezcan la infracción atribuida al gobernado y la sanción respectiva.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XVII Febrero 2003 pág 109

Por lo tanto es muy importante que la autoridad funde y motive de manera individualizada prudente y adecuada la multa para dar cumplimiento a lo que nos establece nuestra carta magna en el artículo 16 respecto a la garantía de legalidad

MULTAS. SU IMPOSICION DEBE FUNDARSE Y MOTIVARSE DE MANERA INDIVIDUALIZADA, PRUDENTE Y ADECUADA.

De conformidad con lo que estatuye el artículo 16 de la Constitución Federal de la República, cualquier acto de afectación en el patrimonio de un gobernado o particular, como lo es en la especie de imposición de una multa, debe fundarse y motivarse, pero siempre en forma individualizada, prudente y pormenorizada, según las constancias o datos que informen el caso concreto de que se trate; por lo cual, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima conveniente que en todo suceso concerniente a la imposición de una sanción pecuniaria o multa, se cumpla estrictamente con los citados requisitos de fundamentación y motivación, de manera individualizada, prudente y adecuada, conforme a los datos que se obtengan del asunto respectivo.

Séptima Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. y su Gaceta Tomo: 217-228 Cuarta parte. Pagina: 203.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto de la fundamentación y de la motivación de las multas ha hecho mucho énfasis y establece que las multas impuestas con motivo de infracciones fiscales deben fundarse mediante la cita del precepto legal que tipifica la infracción sancionada y no a través de argumentos genéricos, así como señalar los motivos en que se apoyo la autoridad para imponer la multa, estos argumentos los podemos ver en las siguientes tesis

MULTAS FISCALES. DEBEN FUNDARSE EN EL PRECEPTO QUE DESCRIBE LA INFRACCION SANCIONADA.

Las multas impuestas con motivo de infracciones fiscales deben invariablemente fundarse mediante la cita del precepto legal que tipifica la infracción sancionada y no a través de argumentos genéricos en el sentido de que el causante infringió determinadas disposiciones, pues el Código Fiscal contiene un capítulo dedicado especialmente a las infracciones, que detalladamente define a través de diversos artículos y fracciones, y en ausencia de la mención específica de la infracción sancionada no puede el particular establecer si se le está aplicando la norma exactamente aplicable a la conducta adoptada.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VIII Noviembre de 1991. Pagina: 246.

MULTAS FISCALES, MOTIVACION DE LAS

Si en la resolución mediante la cual se impusieron las multas al quejoso por infracciones o disposiciones fiscales, se señalaron los motivos en que se apoyó la autoridad para imponerlas, se dieron las razones por las cuales éstos resultaban procedentes y se especificaron los fundamentos legales en que se apoyó la autoridad para emitirlos, adecuándose las hipótesis legales al caso concreto, debe considerarse que dichas multas cumplen con el requisito de debida motivación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 1 Segunda parte Enero a Junio 1989. Pagina: 471.

Derivado lo anterior tenemos que todas las multas que se apliquen por la comisión de las infracciones a las leyes fiscales así como las de comercio exterior deben estar debidamente fundadas y motivadas, es decir la autoridad deberá señalar específicamente el precepto aplicable a dicha infracción así como también en caso de que existan agravantes deberá señalarse expresamente el artículo y fracción que le es aplicable, para dar cumplimiento a la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 de nuestra carta magna.

Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas, de acuerdo con el artículo 76 del CFF.

Por disposición legal, se aplicarán las multas a que se refiere el artículo 76 del CFF, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio que se trató de obtener. Siguiendo la misma lógica, cuando el contribuyente declare pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal.

Artículo 76. ...

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

...

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

...

Cuando el contribuyente comete un error aritmético en la presentación de las declaraciones se considera que incurrió en una infracción, por lo que esto es sancionado con una multa que va del 20% al 25% de las contribuciones omitidas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 78 del CFF.

El Código Fiscal de la Federación también contempla las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes en su artículo 79 que a la letra dice:

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

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas quede subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.”

La inscripción al Registro Federal de Contribuyentes resulta de gran importancia ya que con ello se identifica individualmente mediante letras y números a cada contribuyente y que efectos de obligatoriedad en cuanto a pago de contribuciones se tienen, así como también identifica plenamente a la persona física o moral destinataria de cada obligación, pues tal dato es único y personal, es por ello que al no inscribirse o no solicitar su registro es considerado como una infracción.

Así tenemos que las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes se sancionan de conformidad con el artículo 80 de CFF con multa que van de los mil pesos, como lo es no citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en los avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, hasta los veintiún mil pesos, siendo la conducta castigada con mayor severidad la relacionada a no asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

Por cuanto hace a las infracciones relativas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes,

avisos, informaciones o expedir constancias, el Código antes mencionado prevé en el numeral 81 lo siguiente:

“Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

II.- Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

V. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de subsidio para el empleo de conformidad con las disposiciones legales que lo regulan, o presentarla fuera del plazo establecido para ello.

VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

VII. No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este Código.

VIII.- No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.

IX.- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, penúltimo párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.

X.- No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.

XI.- No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 65, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en los términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos.

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

XIII. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 86 fracción IX inciso b), 101, fracción VI, inciso b) y 133, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con el artículo 86, fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XV. No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representen dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 50, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción V del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

XVII.- No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

XVIII.- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XIX.- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones X y XVI de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XX.- No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9o. de este Código.

XXI.- No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XXII.- No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXIII.- No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

XXIV. No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXV. No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

XXVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

XXVII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-G de este Código, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

XXVIII. No cumplir con la obligación a que se refiere la fracción IV del artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXIX. No proporcionar la información señalada en el cuarto párrafo del artículo 30-A de este Código o presentarla incompleta o con errores.

XXX. No proporcionar o proporcionar de forma extemporánea la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización a que se refiere el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no han salido del grupo de sociedades o no presentar o presentar en

forma extemporánea la información o el aviso a que se refieren los artículos 262, fracción IV y 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. **XXXI.** No proporcionar la información a que se refieren los artículos 86, fracción XIX, 97, fracción VI, 133 fracción VII, 145, fracción V y 154-TER de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma extemporánea.”

Las sanciones aplicables a este tipo de infracciones se encuentra en el artículo 82 del CFF y como lo vimos ya anteriormente la autoridad deberá individualizar las sanciones tomando en consideración la gravedad de la infracción, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho previsto en la ley, así las multas para este tipo de infracciones oscila de los treinta pesos a los cien mil pesos. En ese orden de ideas, la conducta con menor sanción es no proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales, aunque la reincidencia les puede llevar a la clausura del establecimiento, y la sancionada con mayor rigor es la que consiste en omitir registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, esto debido a que para la autoridad es indispensable llevar un control sobre los aspectos que influyen en la determinación de los elementos tributarios.

Respecto a este tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las obligaciones a cargo del contribuyente y la sanción ante su incumplimiento contenidas en el artículo 19 de Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS ARTÍCULOS 19 Y 26 DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL ESTABLECER OBLIGACIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE Y LA SANCIÓN ANTE SU INCUMPLIMIENTO, NO VIOLAN LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)

Los citados preceptos al establecer obligaciones administrativas de control para los contribuyentes que se dedican a la enajenación de bebidas alcohólicas, las cuales no inciden de manera directa en la determinación de los elementos del tributo, tales como:
a) Proporcionar a las autoridades fiscales durante el mes de marzo de cada año, información de los bienes que produjeron, enajenaron o importaron en el año inmediato anterior; b) Proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente,

información y reportes sobre sus principales clientes y proveedores; c) Proporcionar al Servicio de Administración Tributaria las características de los equipos que utilizarán para la producción, destilación o envasamiento de dichos bienes y dar aviso cuando haya cambio de equipo; d) Proporcionar al Servicio de Administración Tributaria noticia del precio de enajenación de cada producto, valor y volumen de los mismos, efectuado en el trimestre inmediato anterior; e) Registrarse en el Registro Federal de Contribuyentes para poder solicitar marbetes y precintos para sus productos; f) Presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informe de los números de folio de marbetes y precintos obtenidos, utilizados y destruidos; g) Proporcionar un informe del número de litros producidos del bien sujeto al tributo; y que las autoridades no deben proporcionar los marbetes y precintos en caso de que el contribuyente no esté al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, conforme a la normativa aplicable, no violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que los artículos 19 y 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios al prever la necesidad de que las autoridades lleven control sobre aspectos que influyen en la determinación de los elementos tributarios, generan certidumbre en los contribuyentes sobre las consecuencias jurídicas de sus obligaciones.

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XX Septiembre de 2004 pág 353

En cuanto a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, el Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 83 que son las siguientes:

Artículo 83.- “Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. (Se deroga).

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrata el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

XVI. No presentar el reporte a que se refiere la fracción XX del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para este tipo de infracciones se impone multa que va a partir de doscientos pesos hasta ochenta y cinco mil pesos. Las conductas que merecen menor sanción son: No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales; así como llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones. Por su parte, la más castigada es la que consiste en no dictaminar sus estados financieros o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales con la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

Al respecto del tipo de sanciones contempladas en el artículo 84 del CFF, cabe hacer mención a la fracción IV referente a la reincidencia a no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades cuando así lo establezcan las disposiciones fiscales, en dicha fracción se contempla la clausura misma que algunos la han querido ver como una pena infamante prohibida por artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero la Suprema Corte de Justicia ha resuelto en la siguiente tesis que esta sanción no es infamante ya no tiene como finalidad causar al sujeto sancionado una deshonra

imborrable y permanente frente a terceros, sino simplemente se busca que el infractor cumpla con sus obligaciones fiscales y que no vuelva a caer en la misma falta

CLAUSURA PREVENTIVA. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 84, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO CONSTITUYE UNA PENA INFAMANTE DE LAS PROHIBIDAS POR EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La clausura preventiva que establece el mencionado precepto legal para sancionar las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, entre las que se encuentran, el no expedir o no entregar comprobantes de actividades cuando así lo establezcan las disposiciones fiscales, o expedirlos sin requisitos fiscales, no puede considerarse como una pena infamante de las prohibidas por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no tiene como finalidad causar al sujeto sancionado una deshonra imborrable y permanente frente a terceros, sino simplemente constituye una sanción que se impone al infractor, con el propósito de conminarlo a que cumpla con esas obligaciones impuestas en el artículo 83, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, y evitar que vuelva a cometer la falta que dio motivo a la sanción.

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII Junio de 2003 pág 289.

Cabe señalar que las instituciones de crédito se podrán hacer acreedoras a una serie de sanciones, de acuerdo a las disposiciones de los artículos 84 A y 84 B.

Artículo 84-A.- “Son infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito en relación a las obligaciones a que se refiere el Artículo 32-B de este Código, las siguientes:

I. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.

II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión para abono en cuenta.

III. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.

IV. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.

V. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.

VI. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código.

VII. No expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-B de este Código.

VIII. (Se deroga)".

Las sanciones para este tipo de infracciones van desde doscientos pesos por no anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta, hasta seiscientos veinte mil pesos por no proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito

Son infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo 30-A del CFF, la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos. Tales conductas serán castigadas con multa, que por cierto no es muy onerosa ya que va de doscientos sesenta a setecientos noventa pesos.

Por cuanto hace a las infracciones vinculadas con el ejercicio de la facultad de comprobación el Código Fiscal de la Federación en su artículo 85 dispone que son las siguientes:

Artículo 85.- "Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.

III. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.

IV.- Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo

70-A de este Código".

La sanción de multa puede ser por la cantidad de novecientos pesos a cien mil pesos. La conducta que amerita menor sanción es la falta de conservación de la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitadores le dejen en depósito al contribuyente, mientras que la más castigada consiste en divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva.

Por cuanto hace a infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes el Código ya antes citado en su numeral 86 A establece lo siguiente:

Artículo 86-A.- “Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, de cerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente, así como de destruir los envases que contenían bebidas alcohólicas, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las siguientes:

I.- No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes.

II.- Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.

III.- Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que las citadas bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

IV. No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello.”

Para este tipo de infracciones la multa no es alta u onerosa, pero en caso de reincidencia la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes por un plazo de 3 a 15 días.

Cabe señalar que, los funcionarios públicos también pueden ser sancionados con una multa que oscila entre los de \$81,910.00 a \$109,210.00, esto de acuerdo al artículo al artículo 88 del CFF, cuando su conducta consista en no exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales; asienten falsamente que se ha dado cumplimiento a las

disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos; exijan una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas; divulguen, hagan uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva; y revelen a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

Resumiendo lo anterior tenemos que las infracciones contempladas en el Código Fiscal de la Federación son las siguientes.

INFRACCIÓN	COMENTARIO
<ul style="list-style-type: none"> • Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes. 	<p>La autoridad para efectos de control fiscal, exigen a las personas se inscriban en los padrones y registros fiscales, esto con el fin de llevar un control de todas aquellas personas que generen obligaciones contributivas y el hecho de no inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes cuando tenga la obligación de hacerlo, se consigna como una infracción de acuerdo al artículo 79 del CFF</p>

INFRACCION	COMENTARIO
<ul style="list-style-type: none"> • Por no presentar avisos, declaraciones, informes o constancias. • Relacionadas con la contabilidad. • Cometidas por usuarios de servicios públicos y cuentabientes de instituciones de crédito. • Relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación. 	<p>Las disposiciones fiscales obligan a las personas a presentar este tipo de comunicaciones, con el fin de estar informados de cualquier situación relacionada con los sujetos obligados, y con esto mantener actualizados los registros de las personas que han cumplido con sus obligaciones de manera oportuna y los que no lo han hecho en tiempo y forma, para con esto, si es el caso la autoridad pueda imponer las sanciones al infractor que no cumpla con sus obligaciones, esto de acuerdo al artículo 81 del CFF.</p> <p>Todos los contribuyentes están obligados a llevar una adecuada contabilidad, ya que de ello dependerá que calculen adecuadamente los impuestos que están obligados a pagar, es por esta razón que la autoridad para verificar que esta se lleve acabo ejerce su facultad de comprobación, y si en el acto se descubre que no se esta llevando la contabilidad, la llevan incompleta o en forma distinta a como lo ordenan las disposiciones fiscales se esta cometiendo una infracción contemplada en el artículo 83 del CFF.</p> <p>Las instituciones de crédito se han convertido en auxiliares de control de las obligaciones fiscales, en virtud de que a las personas sobre las que pesa el cumplimiento de las obligaciones, se les impone el deber de manejarse en sus pagos y cobros, con títulos de crédito, a cargo de instituciones de crédito. Por tanto a esas instituciones se les ha impuesto ciertas obligaciones, esto con el fin de facilitar el control fiscal de las autoridades. En caso de que infrinjan estos deberes, el Código Fiscal de la Federación los consigna como infracciones.</p> <p>Cuando la autoridad realiza sus facultades de comprobación, el contribuyente a quien se le esta practicando la visita domiciliaria debe proporcionar todos los informes y datos que le solicite la autoridad, ya que el no facilitar esos datos u oponerse a que se practique la visita, constituye una infracción, ya que podría suponerse que al impedir la revisión es porque no lleva bien su contabilidad o incluso en un caso extremo que se esta cometiendo un delito.</p>

<ul style="list-style-type: none"> • Relativas a la obligación de adherir marbetes a bebidas alcohólicas. • A cargo de funcionarios o empleados públicos. 	<p>Las personas que manejan bebidas alcohólicas, tienen de acuerdo con la ley del impuesto especial sobre productos y servicios, obligación de adherir a los envases que contengan esas bebidas, los llamados marbetes que son una especie de timbres fiscales. En consecuencia si los sujetos obligados no lo hacen o los utilizan de forma diferente estarán cometiendo una infracción de carácter fiscal.</p> <p>Este tipo de infracciones tienen carácter administrativo, en virtud de que los sujetos que lo cometen son servidores públicos.</p>
---	---

En conclusión de lo anteriormente anotado podemos decir que la infracción es la consecuencia a la contravención a normas de carácter administrativo y que pueden derivarse de una acción u omisión, mismas que son sancionadas generalmente por una autoridad administrativa competente, dicha sanción puede ser atribuida a personas físicas y/o morales y su consecuencia mas común es la multa, aunque puede haber otra clase de sanciones como son: el decomiso de bienes, sanción que la encontramos regulada en la Ley Aduanera cuando se configura el delito de contrabando, la clausura de negocios o establecimientos y la cancelación o revocación de licencias, permisos, autorizaciones o registros de ciertas actividades empresariales.

2.2 DELITOS FISCALES.

Los delitos fiscales de acuerdo con la doctrina, pertenecen al grupo de los llamados delitos especiales. Su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación penal común y es la ley específica la que los contiene. Así, en nuestra legislación es el Código Fiscal de la Federación el que contiene a partir

del artículo 92 y hasta el 155bis la tipificación de los delitos fiscales y sus penas.

Bajo este contexto es importante referir que para determinar que una persona ha incurrido en un delito fiscal su conducta debe ser:

a) Típica: esto es que el comportamiento del sujeto encuadre dentro de un tipo de conducta establecida en el Código Fiscal de la Federación que se considera un delito. Es decir para que exista delito, es necesario en primer término que la voluntad humana, consistente en una acción u omisión, es decir en un hacer o dejar de hacer, es decir la obligación de cumplir, ya que de manera contraria dicho comportamiento ocasionaría resultado en perjuicio del fisco. Cabe señalar que para que dicha conducta realizada sea considerada delito, debe estar previamente tipificada en una ley.

b) Antijurídica: debe ser una conducta o acto contraria lo dispuesto en una disposición fiscal, es decir cuando el contribuyente realiza una conducta de hacer o dejar de hacer que establece una disposición fiscal, estando obligado a ello.

c) Debe ser realizada dolosa o culposamente: por una conducta dolosa debemos entender aquella en la que la persona esta consiente de cuales son las conductas ilícitas, sus consecuencias jurídicas, las sanciones a que se hace acreedor y aun a pesar de esto la realiza.

Por una conducta culposa debemos entender, que es aquella conducta ilícita realizada por una persona descrita en la ley, que pudo prevenirla o evitarla, pero debido a un descuido negligencia, olvido, impericia o error involuntario produce un resultado típico.

d) Debe ser punible: la punibilidad consiste en el castigo previsto y sancionado por las leyes que se impone a aquella persona que ha realizado una conducta ilícita, es decir el Código Fiscal de la Federación debe señalar en forma precisa la conducta o el acto ilícito y la pena que corresponde a la misma.

Dentro de este mismo contexto tenemos que el delito fiscal debe producir un resultado, esto es la lesión del bien jurídico tutelado que en esta materia es el pago correcto y oportuno de las contribuciones fiscales, su incumplimiento da como resultado un perjuicio económico al Estado y el fisco al no recibir los ingresos públicos que se integran por las contribuciones establecidas en la ley sufre un perjuicio en la recaudación tributaria, que lo limita a cumplir con sus fines.

Entonces de lo referido tenemos que para que exista un delito fiscal la conducta del sujeto activo debe ser, típica, antijurídica, culpable y debe estar prevista y sancionada por las leyes fiscales.

Después de explicar los elementos que conforman el delito fiscal pasaremos a la definición de delito fiscal para lo cual tenemos que Sánchez Vega define al delito fiscal como “una conducta calificada como grave de acción u omisión, esto es, de hacer lo que esta prohibido por la ley penal-fiscal o dejar de hacer lo que se tiene obligación, refiriéndonos en este ultimo caso al cumplimiento de las disposiciones fiscales y al pago de contribuciones tal y como lo disponen las leyes fiscales, al realizar una conducta contraria a lo dispuesto por la ley penal-fiscal, se lesiona el bien jurídico protegido, que es el patrimonio del Estado. Los delitos fiscales son actos u omisiones que por su gravedad, son tipificados y sancionados por el derecho tributario. Estos delitos son cometidos en contra del Fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados por una ley especial que es el Código Fiscal de la Federación, es decir no se localizan en el Código Penal Federal por tratarse de delitos especiales. Se les llama delitos fiscales porque al realizar la conducta tipificada y sancionada por la ley penal fiscal se lesiona al patrimonio del Estado y con ello se afecta a la misma sociedad.”⁵

Para Sánchez Gómez el delito fiscal es “una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un sujeto pasivo principal o responsable solidario de la obligación contributiva, que lleva como propósito evadir el

⁵ SÁNCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves*. Ed. Sista. México, 1991. Pág. 14.

cumplimiento de la misma, y provoca un daño a los ingresos del Estado, y por ello al responsable debe ser sancionado tanto con una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto activo, conforme a la gravedad de la falta.”⁶

Respecto al punto referido por el maestro Sánchez Gómez, en relación a que se debe sancionar de manera económica como judicial al sujeto que incurre en un delito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio:

DELITOS FISCALES. LA AUTORIDAD JUDICIAL NO DEBE IMPONER PENA PECUNIARIA, TRATÁNDOSE DE.

Tratándose de delitos fiscales, la autoridad judicial está impedida legalmente para imponer sanciones pecuniarias, lo cual compete única y exclusivamente a las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, sin que ello afecte al procedimiento penal, de acuerdo a lo que establece el artículo 94 del Código Fiscal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.
Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III. Marzo de 1996. Pagina: 916.

Situación que se contempla en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

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

Así podemos afirmar que por delito fiscal debe entenderse cualquier conducta típica antijurídica y culpable que afecta en gran manera a las finanzas públicas y que por tal motivo los responsables de los mismos son sancionados administrativa y judicialmente, es decir independientemente de la sanción pecuniaria que se aplica al trasgresor de la norma jurídica, se aplica sanción corporal consistente en privación de libertad.

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Pág. 476.

2.3 CLASIFICACION DE LOS DELITOS FISCALES.

Existen diferentes criterios para clasificar a los delitos fiscales nosotros tomamos el del Código Fiscal de la Federación el cual atiende a los requisitos de procedibilidad, así tenemos que los delitos, son de querrela, por declaratoria de perjuicio, por formulación de declaratoria de contrabando de mercancías y por denuncia de hechos ante el Ministerio Público, esto de acuerdo al artículo 92 del código antes citado el cual establece lo siguiente:

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

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

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

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

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

...

Para entender mejor este artículo explicaremos sus elementos y empezaremos por la querrela que de acuerdo con Doricela Mabarak “se conceptúa como una facultad que pertenece a la persona del ofendido en la comisión de un delito, para hacer del conocimiento de las autoridades competentes los hechos o situaciones que a su juicio puedan ser constitutivas de una conducta ilícita y penalmente sancionable”.⁷

Derivado de lo anterior tenemos que la querrela es la acusación o el ejercicio de la acción por medio de la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pide a la autoridad jurisdiccional que castigue con pena corporal a una persona determinada por un delito de carácter fiscal que presuntamente ha cometido.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación los delitos en que es necesaria la querrela son:

⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*. Ed. Mc Graw-Hill. México, 1195 Pág 224

- Equiparable al contrabando. Artículo 105
- Defraudación Fiscal. Artículo 108
- Equiparable a la Defraudación Fiscal. Artículo 109
- Delitos relativos al Registro Federal de Contribuyentes. Artículo 110
- Registro de operaciones en dos o más libros. Artículo 111 Fracción II
- Destrucción de los sistemas y registros contables. Artículo 111 Fracción III
- Falsedad de pérdidas. Artículo 111 Fracción IV
- Omisión de la presentación de declaraciones. Artículo 111 Fracción V
- Divulgación y uso personal o indebido de información confidencial. Artículo 111 Fracción VI
- Delitos de depositarios e interventores. Artículo 112
- Practicar visitas domiciliarias sin mandamiento. Artículo 114

Por lo tanto en todos estos delitos mencionados anteriormente es necesaria la presentación de la querrela correspondiente por parte de las autoridades fiscales ante el Ministerio Público para que este pueda iniciar válidamente sus actuaciones.

La segunda figura contemplada en el artículo 92 de CFF es la declaratoria de perjuicio, la cual consiste en manifestarle a la autoridad investigadora que el fisco federal ha sufrido perjuicio, en virtud de que ha dejado de obtener cualquier ganancia lícita a la que tenía derecho por el incumplimiento de una obligación, así tenemos que existe un perjuicio fiscal en el delito de contrabando y en la sustracción o apoderamiento de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado ya que en estos casos no se cubren las contribuciones aduaneras correspondientes.

Por lo tanto los delitos en los que procede la declaratoria de perjuicio son:

- Contrabando artículo 102 del CFF , en este artículo existe una excepción la cual se encuentra contemplada en el mismo artículo 92 del CFF segundo párrafo el cual establece lo siguiente:

Artículo 102..

“No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de **\$112,450.00** o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.”

Por lo tanto salvo esa excepción, en todos los demás casos de contrabando se tendrá que formular la declaratoria de perjuicio, tal y como también nos lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Siguiete tesis:

CONTRABANDO, DELITO DE. NO ES REQUISITO LA PREVIA QUERELLA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA PROCEDER PENALMENTE.

Para proceder penalmente en relación con el delito de contrabando a la importación, previsto por el artículo 102, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, no es requisito la previa querrela de la Secretaría de Hacienda, por no disponerlo así el artículo 92 del propio cuerpo normativo, pues tal existencia, según lo dispone la fracción I del citado numeral, sólo se refiere a los delitos fiscales definidos por los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, y 114 del código tributario dentro de los cuales no se comprende el ilícito de contrabando a la importación previsto por el citado artículo 102, fracción I, ya que para proceder penalmente por este delito, conforme a lo establecido por las diversas fracciones II y III, del propio artículo 92, sólo se requiere que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio y que, en su caso, formule la declaratoria correspondiente respecto del contrabando de mercancías por las que deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII Noviembre de 1991 pág 188

Y por ultimo el delito que nos señala el Código Fiscal de la Federación en el que se tiene que formular declaratoria de perjuicio es el de

- Apoderamiento de mercancías en recinto fiscal articulo 115.

La tercer figura contemplada en el articulo 92 del CFF es la formulación de declaratoria de contrabando de mercancías que de acuerdo con Doricela

Mabarak “se trata de mercancías que no estas afectas al pago de contribuciones de comercio exterior por estar exentas o por tratarse de mercancías de trafico restringido o prohibido. En estos casos bastara la simple declaratoria sin que sea necesario mencionar el perjuicio fiscal que no hay, puesto que no existió el hecho generador del crédito fiscal”⁸

Ahora bien la última parte del artículo 92 del CFF nos marca que en los casos no previstos en ese dicho artículo bastara la simple denuncia de hechos ante el Ministerio Publico Federal, por lo tanto los casos que no están previstos en dicho artículo son los siguientes:

- Destrucción de aparatos de control, maquinas registradoras e impresión de comprobantes sin estar autorizado. Artículo 113
- Servidor Público que lleve a cabo amenazas a un contribuyente o a sus representantes legales. Artículo 114-A
- Servidor Público que revele a terceros, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales Artículo 114-B
- Comercializador o transportista de gasolina o diesel que tenga en su poder dichos combustibles, cuando estos no contengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos Mexicanos o sus organismos subsidiarios utilicen para la identificación de los productos mencionados Artículo 115-bis.

Aunado a esto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que en el caso de la fracción II del artículo 103, solo bastara la simple denuncia ante el Ministerio Publico Federal tal y como lo estable en la siguiente tesis:

⁸ MABARAK, CERECEDO, Doricela. *Op.Cit* Pág 138.

CONTRABANDO PRESUNTO. PARA PROCEDER PENALMENTE POR ESE DELITO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASTA LA DENUNCIA DE HECHOS ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL.

Las fracciones I, II y III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establecen que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en los artículos 102, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 del propio ordenamiento deberá cumplirse con el requisito de procedibilidad, consistente en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita una declaratoria de perjuicio, y que en los demás casos no contemplados en dichas fracciones bastará la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal, es decir, el propio legislador señaló en forma limitativa cuáles son los preceptos en los que, para proceder penalmente en contra de quien cometa el delito que prevén, será necesario cumplir con el requisito de procedibilidad señalado. Ahora bien, toda vez que el referido artículo 92 no contempla dentro de sus hipótesis al artículo 103, fracción II, del código tributario federal, es evidente que para proceder penalmente por el delito de contrabando presunto establecido por ese dispositivo no es necesario que dicha Secretaría emita tal declaratoria, sino basta que se denuncien los hechos ante el representante social federal. Además, aun cuando los artículos 102 y 103 del citado código se complementan entre sí, ello no implica que para la prosecución del delito que prevé el último precepto señalado deba cumplirse el mismo requisito de procedibilidad que para el diverso 102, pues dicha circunstancia no se desprende del contenido del artículo 92.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XX Agosto 2004 pág 47.

Por lo tanto de acuerdo con la jurisprudencia anterior para proceder penalmente por el delito de presunción de contrabando establecido en la fracción II del artículo 103 del CFF, no es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita la declaratoria de perjuicio, sino basta que se denuncien los hechos ante el representante social federal.

2.3.1 CONTRABANDO.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido varias tesis al respecto del delito de contrabando y en una de ellas lo define de la siguiente manera:

CONTRABANDO.

Constituye el delito de contrabando: la importación o exportación por lugares en que no está autorizado el tráfico internacional; la importación y exportación que se efectúen clandestinamente, por lugares en que dicho tráfico estuviere autorizado.

Quinta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VI. Pagina: 459.

Así tenemos que en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación se tiene regulado el delito de contrabando que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 102.- “Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

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

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

III. De importación o exportación prohibida.

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

Por cuanto hace al elemento mercancías que aparece en la parte inicial del artículo 102 del código antes citado, es pertinente señalar que este concepto está utilizado en género y tiene que ver con lo singular o con lo plural, pudiéndose presentar el delito de contrabando con una individual mercancía o con relación a un conjunto de ellas.

Este delito puede asumir múltiples formas que tienen que ver con los requisitos a que está sujeta la mercancía para su ingreso o extracción del territorio nacional, o bien, relacionada con la prohibición que existe para ello. Con relación al delito de contrabando, sustancialmente tienen relación los siguientes requisitos: pago de contribuciones, cuotas compensatorias y permiso de importación y a la mercancía de tráfico prohibido. Eventualmente existen otro tipo de requisitos a que se sujeta la introducción de mercancía al país, como son los previstos en la Ley de Comercio Exterior que, siendo arancelarios y no arancelarios, son diversos al impuesto general de importación y al impuesto al valor agregado y a los permisos importación.

“El delito de contrabando es exclusivamente de comisión dolosa, por lo que el autor material debe conocer que esta llevando a cabo un comportamiento consistente en la introducción o extracción de mercancías, al o fuera del territorio nacional, o recintos fiscales o fiscalizados; además, debe tener conocimiento que la mercancía esta sujeta al pago de alguna cantidad, que esta sujeta al permiso de autoridad o que esta prohibido su trafico”.⁹

En este mismo contexto se estima que no es necesario que el autor del delito tenga conocimiento de los conceptos de que es una contribución, una cuota compensatoria, un permiso y que autoridad legalmente lo debe emitir o de donde deriva la prohibición para el tráfico de la mercancía. Basta que conozca que la mercancía no puede ser introducida o extraída del país por estar sujeta a requisitos o a prohibiciones, por lo tanto quien comete el delito de contrabando tiene ese conocimiento por lo que esta actuando de manera dolosa.

El artículo 103 del Código Fiscal de la Federación regula el delito de contrabando, que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 103.- Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

- I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
- III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignaciones en los manifiestos o guías de carga.
- IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

⁹ TORRES LOPEZ, Mario. *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*. Ed. Porrúa, México, 2001. Pág. 89.

- VIII.** No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
- IX.** Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.
- X.** Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.
- XI.** Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida treinta días después del plazo máximo establecido para ello.
- XII.** Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal.
- XIII.** Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.
- XIV.** Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.
- XV.** Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando este ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el registro federal de contribuyentes y en la Secretaría de Economía.
- XVI.** Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.
- XVII.** No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.
- XVIII.** Se omite realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.
- XIX.** Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72, 73 y 78-A 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.

No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XX. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

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

La parte inicial de dicho precepto presenta algunos problemas técnicos, es decir determinar que clase de presunción encierra el artículo, ya que la doctrina y la ley distinguen las presunciones *iuris tantum* y *iuris et de iure*, en tanto que las primeras admiten prueba en contrario las segundas no, dicha controversia fue resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al admitir que dicho precepto acepta prueba en contrario, es decir es una presunción *iuris tantum*, como lo podemos ver en la siguiente tesis jurisprudencial.

CONTRABANDO. LA PRESUNCIÓN DEL DELITO PREVISTA POR EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO.

La presunción de la comisión del delito de contrabando prevista por el artículo 103, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, cuando se encuentren vehículos extranjeros fuera de la zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación que acredite su legal tenencia, transporte, manejo o estancia, admite prueba en contrario, esto es, al sujeto activo del delito le es permitido demostrar que la introducción del vehículo extranjero sin la documentación legal, no le es imputable, y al efecto, habrá de valerse de todos los medios de convicción admitidos por la ley de la materia.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII. Agosto de 2003. Pagina: 1721.

Es decir no basta que exista el delito la simple presencia del hecho que describe en cada una de sus fracciones el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, sino que es necesario acreditar las otras circunstancias para llegar a la conclusión de que el evento es, efectivamente contrabando.

Referente al tema de contrabando resultan de interés las denominadas calificativas, termino que se utiliza para designar aquellas circunstancias agravantes que implican un aumento en la pena hasta en una mitad.

Las circunstancias calificativas del delito de contrabando, están previstas en el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación que dispone lo siguiente:

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

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

Las calificativas a que se refieren las fracciones III, IV y V de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105 de este Código. Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

De acuerdo con el artículo anterior en su fracción primera, se considera como una calificativa del delito de contrabando el ejercer violencia física o moral es decir, en el primer caso autor de delito utiliza la fuerza material para conseguir su fin y en el segundo caso, el autor del delito se hace de algún medio como podría ser el amagar o amenazar con un mal grave presente o inmediato capaz de intimidar.

La segunda fracción del 107 del CFF, nos especifica que es calificativa el que sea de noche o por lugares no autorizados, se tiene como calificativa ya que el contrabando es mas fácil de cometer en los momentos en que no existe luz.

En la tercera fracción del artículo 107 del CFF, nos establece que será calificado el contrabando cuando se cometa ostentándose el autor como funcionario o empleado publico, en tal sentido ese funcionario puede ser federal estatal o municipal ya que la fracción no hace distinción alguna al respecto, ahora bien el acto de ostentación se ha de llevar a cabo frente a cualquier autoridad o persona que tenga a su cargo impedir el contrabando.

La cuarta fracción del artículo 107 del CFF, hace referencia al uso de documentos falsos, es decir quien comete este delito utiliza documentos que contienen alteraciones, para permitir el legal ingreso, extracción o entrega de mercancías materia de tráfico internacional y así evitar su detención por cualquier autoridad o persona.

La última fracción del artículo 107 hace referencia a que sea cometido por tres o mas personas, este en el mismo sentido que como ya lo mencionamos anteriormente actúen de manera dolosa para conseguir su fin en este caso el delito de contrabando.

Ahora bien las sanciones aplicables al delito de contrabando se encuentran establecidas en el artículo 104 del CFF, y como ya vimos anteriormente estas penas se pueden agravar hasta en una mitad cuando los autores del delito incurran en alguna de las conductas señaladas en el artículo 107 del CFF.

Artículo 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta **\$798,230.00**, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de **\$1,197,340.00**.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de **\$798,230.00**, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de **\$1,197,340.00**.

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

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

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

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

En este rubro podemos decir, que el delito de contrabando se sanciona atendiendo

- 1) Al monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas.
- 2) A la falta de permiso de importación o exportación de las mercancías cuando estas no deban pagar contribución o cuotas compensatorias.
- 3) A la naturaleza de prohibida que tenga la mercancía.

2.3.2 Defraudación Fiscal.

En este delito empezaremos definir que es el fraude y de acuerdo al diccionario jurídico fraude es, "el acto mediante el cual una persona, engañando a otra o aprovechándose del error en que se halla, obtiene ilícitamente alguna cosa o un lucro indebido"¹⁰

El verbo rector en este delito es defraudar y este equivale a causar un daño patrimonial injusto a través de una astucia o artificio, identificándose el daño patrimonial con el ocasionado al Fisco Federal, en este delito esta presente la idea del engaño, la utilización de maquinaciones y simulaciones, donde no se da un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera conducta tendiente a engañar a la Hacienda Publica.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 primer párrafo nos define que es la defraudación fiscal.

¹⁰ DICCIONARIO JURÍDICO 2000. (CD) Desarrollo Jurídico Copyright 2000. Todos los Derechos Reservados DJ2K – 495.

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.”...

Para Arrijo Vizcaíno el delito de defraudación fiscal, “es en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa, es decir, se comete el cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encauza su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello en perjuicio del Fisco Federal”.¹¹

En este delito existen calificativas que agravan la pena, mismas que se encuentran comprendidas en el citado artículo 108 del Código Fiscal Federal.

Artículo 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, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período 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”...

¹¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* Pág. 458 y 459.

Derivado de lo anterior tenemos que los elementos para que se de el delito de defraudación fiscal son, que exista el dolo, es decir que el sujeto tenga pleno conocimiento de lo que hace, se aproveche de errores o haga uso de engaños para omitir total o parcialmente una contribución y todo esto sea en perjuicio del fisco federal.

2.3.3 Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.

Este delito se encuentra contemplado en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente.

Artículo 110.- “Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

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

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

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. (Se deroga).

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

De acuerdo con el maestro Mario Torres el Registro Federal de Contribuyentes, “es un sistema de información con que cuenta el fisco federal que le permite conocer el universo de contribuyentes inscritos y la manera en que estos cumplen con las obligaciones fiscales que tienen a su cargo; le permite mantener control de ellos mediante información que le proporcionan a cerca de localización, inicio o suspensión de actividades y otro tipo de incidencias”.¹²

¹² TORRES LOPEZ, Mario. *Op. Cit.* Pág. 185.

Entonces entendemos que con este registro la autoridad puede verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones, a que están sujetos los contribuyentes inscritos y en que casos cometen un acto contemplado como delito como lo es rendir con falsedad los datos, informes o avisos, o usar intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

Con respecto a la fracción V del citado artículo 110 del CFF, podemos decir que contiene varias hipótesis a saber ya que la desocupación puede ser vista como la circunstancia de que la persona ya no ocupa físicamente el local, es decir que ya no se encuentre materialmente en el, segundo como el hecho de dejar vacío el local, es decir sin ningún objeto dentro de el y tercero como no seguir ocupándolo para la finalidad para que previamente estaba destinado, así la Suprema Corte de Justicia a este respecto a emitido la siguiente tesis en donde nos establece que para que se configure la hipótesis delictiva prevista en la fracción V del artículo 110 del código fiscal de la federación, basta que el contribuyente, después de la notificación de la orden de visita, cierre el negocio sin dar aviso a la autoridad hacendaria.

DESOCUPACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL. PARA QUE SE CONFIGURE LA HIPÓTESIS DELICTIVA PREVISTA EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASTA QUE EL CONTRIBUYENTE, DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN DE VISITA, CIERRE EL NEGOCIO SIN DAR AVISO A LA AUTORIDAD HACENDARIA.

La acción del ilícito previsto por el artículo 110, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, consiste en realizar actos de desocupación con relación a una condición temporal del local donde se tenga el domicilio fiscal, sin hacerlo del conocimiento de la autoridad hacendaria, pues debe ejecutarse después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le notifique al activo un crédito fiscal y antes de que éste se garantice, pague o quede sin efectos, o tratándose de personas morales que realicen actividades por las que deban pagar contribuciones, que transcurra más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso. Ahora bien, para entender la expresión "desocupar el domicilio fiscal", no debe limitarse a la definición letrista de uso común en la lengua española, la cual señala que desocupar es "sacar lo que hay dentro de algo", toda vez que el citado ordenamiento, como ley especial, hace referencia a un elemento de lugar, es decir, del domicilio fiscal, con el propósito de que sirva a la autoridad hacendaria para la localización del contribuyente y de su documentación contable; por otra parte, al atender a lo que se considera domicilio fiscal, de acuerdo con el artículo 10 de la ley en cita y con la exposición de motivos del diecinueve de noviembre de mil novecientos ochenta y cinco, relativa a la

adición de aquel delito al referido Código Fiscal, se advierte que la intención del legislador fue considerar la trascendencia de la conducta ilícita de un contribuyente que se oculta o pretende evadir su localización por las autoridades fiscales, en virtud de que se estimó como un acto del contribuyente para eludir una diligencia de comprobación de sus obligaciones o el pago de los créditos a su cargo; por tanto, si al iniciarse una visita domiciliaria el infractor repentinamente deja de prestar sus actividades sin dar aviso a la autoridad hacendaria, conservando cerrado el local de su domicilio fiscal, de tal forma que evada su localización, ello se deduce como el acto de desocupación sancionado por la ley, porque precisamente el mantener cerrado el negocio impide que se verifique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aparte de que se pierde totalmente el vínculo con el contribuyente y sus establecimientos sin que sea necesario demostrar que el activo sacó del local los documentos contables y el mobiliario indispensable para desempeñar sus actividades, sino que basta que se compruebe que se apartó de alguna forma de la actividad que venía desarrollando en su domicilio fiscal en las condiciones temporales que requiere el tipo para tener por acreditado dicho ilícito.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXII Septiembre de 2005 pág 1450.

Por lo tanto si al iniciarse una visita domiciliaria el infractor repentinamente deja de prestar sus actividades sin dar aviso a la autoridad, conservando cerrado el local de su domicilio fiscal, se oculta o pretende evadir su localización ello se deduce como un acto de desocupación, ya que el mantener cerrado el negocio impide que se verifique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Derivado de lo anterior tenemos que para la integración de este delito en cualquiera de sus hipótesis se requiere que el contribuyente tenga pleno conocimiento de lo que esta haciendo, es decir que actué de manera dolosa.

2.3.4 Referentes a la contabilidad.

Referentes a la contabilidad se refiere a ilícitos vinculados con la contabilidad fiscal, para lo que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 111, señala que la sanción será de tres meses a tres años de prisión, así tenemos que el mencionado artículo establece lo siguiente:

Artículo 111.- “Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. (Se deroga).

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

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

IV. Determine pérdidas con falsedad.

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

VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción V del artículo 28 de este Código, los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

Este delito lo comete la persona que tiene conocimiento de que esta ocultando a quien tiene derecho a analizar y consultar, los sistemas registros o documentación contables, o que tenga conocimiento que esta alterando los datos contenidos en sistemas, libros o documentación contables, o que esta inutilizando materialmente los objetos que contienen los sistemas, los registros o los documentos soporte de la contabilidad y además el sujeto tienen la voluntad de realización del ocultamiento, alteración o la destrucción.

Conviene mencionar que el determinar pérdidas de manera falsa, es un hecho que puede impactar de manera directa el cálculo y determinación del impuesto a pagar, o bien para que en ejercicios fiscales posteriores se pueda llevar a cabo ese impacto que consiste en no pagar una determinada suma por concepto de tal impuesto. Entonces para que se configure el delito basta con que la persona realice la determinación de una pérdida fiscal falsa en los documentos o declaraciones que se hace llegar al fisco federal y el momento de la entrega de estos, marca el instante en que ocurre la consumación.

En cuanto a la presentación de las declaraciones informativas, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la renta en su artículo 214, se tiene la obligación de presentarla en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, por lo tanto este delito se consuma al concluir el último día del mes de mayo siguiente al mes de febrero en que administrativamente debió presentar la declaración y no se hizo.

Por lo que toca a la divulgación de información confidencial, el sujeto activo de este delito lo es no solo el contribuyente o sus representantes legales, si no también el agente de la autoridad fiscal que de conformidad con sus atribuciones haya recibido, procesado o analizado la información proporcionada por un tercero independiente, es decir esta figura se refiere al que legalmente conoce la información y la da a conocer a quién no tiene derecho.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación, si no cuenta con estos o bien los altera o destruye constituye delito.

2.3.5 Cometidos por depositarios e interventores.

Este delito se encuentra contemplado en el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación que dispone lo siguiente:

Artículo 112.- “Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren

constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de **\$99,560.00**; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

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

Mario López, expresa que “la acción de disposición es toda aquella a través de la cual el depositario se desprende o se deshace de la cosa y puede consistir en cualquier tipo de enajenación que de hecho implique que el depositario quede materialmente imposibilitado a entregar la cosa a la autoridad y que dicha cosa ya no represente garantía real y efectiva respecto del crédito fiscal”.¹³

El supuesto inicial de la conducta delictiva consiste en disponer del bien depositado, de sus productos o de las garantías, por lo que el simple hecho de disponer del bien sin permiso de la autoridad ya constituye un delito, tal como lo expresa la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. CUÁNDO SE ACTUALIZAN.

El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido; por lo que si en autos se comprueba que el quejoso trasladó de un lugar a otro los bienes muebles que quedaron bajo su resguardo en virtud de un embargo provisional que le practicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aun cuando esta movilización se hubiera hecho por unos días, es indudable que en el caso se actualiza la hipótesis prevista en el citado numeral, pues lo que en la especie se sanciona es precisamente el que se haya dispuesto de los bienes sin contar con la autorización correspondiente de la autoridad hacendaria quien, por razón del embargo, los tenía a su disposición.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CIRCUITO.

Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI. Agosto de 1997. Pagina: 702.

¹³ TORRES LOPEZ, Mario. *Op.Cit.* Pág. 207.

El segundo párrafo del artículo 112 del CFF hace referencia al hecho de no poner el bien, sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, a disposición de la autoridad competente, es decir negarse a entregarlos u ocultarlos a la autoridad fiscal competente, por ese hecho ya se está cometiendo un delito, en virtud de no entregar u ocultar los bienes, tal circunstancia la podemos ver mejor explicada en el criterio que expresa la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

DEPOSITARÍA INFIEL. EL MONTO DEL PERJUICIO OCASIONADO AL FISCO FEDERAL AL ACTUALIZARSE LA CONDUCTA TÍPICA NO ES UN ELEMENTO INTEGRANTE DE ESTE DELITO (ARTÍCULO 112, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

De una recta interpretación del párrafo segundo del artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, que establece el tipo penal denominado depositaria infiel, se infiere que es un delito de los llamados de mera conducta y no de resultado, por lo que basta con que se den los elementos objetivos y normativos que configuran la hipótesis para que surja su tipificación, a saber: a) Que el agente activo haya sido designado por la autoridad fiscal competente, como depositario de los bienes en los que recayó el depósito, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido; y, b) Que esos bienes no se pongan a disposición de la autoridad competente; de ahí que el monto del perjuicio que se ocasione al fisco federal al actualizarse la conducta típica no es un elemento integrante de dicho ilícito, porque lo que la ley sanciona es el ocultar o no poner a disposición de la autoridad hacendaria los bienes embargados una vez concluido el plazo que se le otorgó para ello, si en el caso no acredita que no estuvo en condiciones para hacerlo, ya que con ese solo hecho se atenta contra el bien jurídicamente tutelado por la norma, que lo es el efectivo control y disposición de los bienes afectos al procedimiento administrativo para, en su caso, con base en ellos, hacer efectivas las contribuciones omitidas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIX. Mayo de 2004. Pagina: 1767.

2.3.6 Alteración de maquinas Registradoras

La alteración y destrucción de maquinas registradoras se encuentra establecido en el artículo 113 fracción segunda del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 113.- “Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

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

Mario Torres nos expresa que las maquinas registradoras “son aquellas que dejan en los documentos una determinada y variada impresión (números, letras, leyendas, figuras, símbolos, etc.) y contienen además un mecanismo de memoria (de impresión u otro tipo) que permite individualizar la maquina y registrar las operaciones que con ella se realizaron”¹⁴

Entonces para que se de este ilícito el Código Fiscal antes citado nos marca dos elementos el primero de ellos es alterar, es decir variar los componentes que rigen el funcionamiento de la maquina registradora y el segundo elemento es destruir, esto es modificar el estado físico de la maquina e inutilizarla por cualquier medio, para con esto hacerla inservible para sus fines.

Este delito refiere a la “oficina recaudadora” sin especificar el tipo o características y dado que existen infinidad de oficinas recaudadoras en tanto que es la que recibe pagos y concentra valores, tenemos que estar al ordenamiento legal que lo establece en este caso es el Código Fiscal Federal por lo que las oficinas recaudadoras son las que tienen la calidad de Fiscales Federales.

El comportamiento en este delito es doloso ya que implica el conocimiento de que el objeto material es una caja de la oficina recaudadora de la autoridad Fiscal y existe la voluntad de la realización de alterar o destruir.

Ahora bien la parte final de la fracción II del artículo 113 señala que comete el delito “al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello”, esta figura delictiva

¹⁴ TORRES LOPEZ, Mario. *Op. Cit.* Pág. 211.

comprende un comportamiento que consiste en la posesión material de marbetes o precintos en los casos que legalmente no son permitidos.

La posesión es legal, cuando se trata de personas que tienen relación con el manejo, control y custodia de tales formas valoradas de acuerdo a las circunstancias o cuando son adquiridos legalmente por los particulares ante la autoridad fiscal en pago del impuesto, pero cuando los marbetes o precintos no fueron adquiridos legalmente pagando el respectivo impuesto se convierte en un delito.

Otro de los comportamientos relacionado con los marbetes o precintos consiste en enajenarlos, es decir transmitirlos a cualquier persona, lo cual presupone su ilícita posesión. En ambos casos el autor del delito debe actuar sin estar autorizado para ello, lo cual es indicativo de que la posesión no se ha dado en las condiciones permitidas por las disposiciones legales.

La comisión dolosa de este delito supone el autor del delito tiene conocimiento de que los marbetes o precintos han sido ilegalmente obtenidos o no se tiene derecho a disponer de ellos y la voluntad de poseerlos o enajenarlos.

2.3.7 Cometidos por Servidores Públicos.

Este tipo de delitos se encuentran establecidos en los artículos 114, 114A, y 114B del Código Fiscal de la Federación, los cuales disponen lo siguiente:

Artículo 114.- “Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales”.

Artículo 114-A.- “Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al

ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querrela o denuncia notoriamente improcedente”.

Artículo 114-B.- “Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, al servidor público que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales”.

En este tipo de delitos, es el servidor público federal, quien ejerce indebidamente funciones y atribuciones.

En el primer caso se requiere que el servidor público tenga conocimiento de que no cuenta con competencia para emitir el mandamiento, o que el mandamiento esta expedido por quien no tiene competencia, que es para una visita domiciliaria o para un embargo, y en el ultimo caso que se realiza una verificación de mercancía fuera de los recintos fiscales.

En al artículo 114-A del mencionado código se hace referencia al *servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.*

Si bien es cierto el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 93 hace referencia a que cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado, el servidor público no tiene razón para amenazar al contribuyente o a sus representantes o dependientes, ya que en el caso que realmente proceda la denuncia o querrela por un probable delito el Ministerio Público es la autoridad facultada para determinar si procede o no el ejercicio de la acción penal, por la probable comisión de un delito.

En lo que toca al artículo 114-B del Código Fiscal de la Federación, el servidor público que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, es decir existe la prohibición al servidor público de revelar cierto tipo de información.

2.4 DELITO EQUIPARABLE AL CONTRABANDO.

Este delito se encuentra establecido en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone lo siguiente:

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

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

Sobre esta fracción se refiere a mercancía extranjera, es decir aquella que proviene del exterior del país, y ésta en cuanto a su enajenación, comercialización, el adquirirla, su tenencia o se tenga en poder bajo cualquier título. En cuanto adquirir se refiere al conseguir, o poseer físicamente, poder disponer de la mercancía, por enajenar se tiene el transmitir a otro el dominio de la cosa, por comercializar será aquel que persigue un lucro y vende, permuta o compra la cosa, sobre tenga en su poder puede llevar a varios significados, dominio, facultad, posesión, tenencia.

Con respecto al concepto de mercancía la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la ley no distingue que para la configuración del tipo

de que se trata, sea necesario que las mercancías se adquieran en el extranjero y estas sean nuevas.

CONTRABANDO, DELITO EQUIPARABLE AL DE, CONFIGURACION.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el delito equiparable al de contrabando, que prevé el dispositivo legal en cita, se comete por quien "adquiere mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país"; de lo cual se desprende que es intrascendente el hecho de que las mercancías extranjeras se hubiesen adquirido dentro del territorio nacional o fuesen usadas, ya que de conformidad con lo dispuesto por el diverso 92 último párrafo del mismo ordenamiento legal,"... Se consideran mercancías los productos, artículos, efectos, y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular". Esto es, la ley no distingue que para la configuración del tipo de que se trata, sea necesario que las mercancías se adquieran en el extranjero y estas sean nuevas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO

Séptima Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: I segunda parte Enero a Junio de 1988 pág 203.

Dentro de la misma fracción I del artículo 105 del CFF en cuanto a no contar con la documentación para acreditar su legal estancia en el país (que no es lo mismo que introducir), el permiso correspondiente, y en el caso con los marbetes o precintos respectivos, se tiene que en el primer caso nos remitiremos al artículo 106 fracción II del CFF, y sobre los marbetes o precintos nos remitiremos al artículo 26-P fracciones XXXVIII y XXXIX, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios.

Ahora pasaremos con la fracción IV del Código Fiscal mencionado, en virtud de que las fracciones que le anteceden están derogadas.

Artículo 105.- "Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:
IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido".

Se trata de mercancía de procedencia extranjera que por regla general no puede introducirse al país legalmente por personas, por eso es prohibida, no existe documentación que acredite su legal estancia en el país.

En cuanto a la fracción V tenemos lo siguiente:

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

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera”.

Vehículo comprende automóviles, camiones, motocicletas, remolques, embarcaciones y aeronaves, por eso la referencia a los documentos, placas, matrícula o abanderamiento, que son requisitos para que legalmente circulen.

Entonces tenemos que el funcionario público autoriza por cualquier medio la internación del vehículo y proporciona a la persona del vehículo los documentos, placas, matrícula o abanderamiento, para que legalmente circulen, y todo esto sin el permiso de la autoridad federal competente, es decir esto nos hace pensar que se interno el vehículo sin el pago previo de sus impuestos y por tal motivo es un delito. Lo mismo acontece ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior, en virtud de que no se pagan los impuestos que marca la ley.

En lo referente a la fracción VI, el código establece lo siguiente:

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

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

importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados”.

El artículo 106 inciso a) de la fracción IV de la Ley Aduanera dispone lo siguiente:

ARTICULO 106. “Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, por los siguientes plazos:

Por el plazo que dure su calidad migratoria, incluyendo sus prórrogas, en los siguientes casos:

a) Las de vehículos propiedad de extranjeros que se internen al país con calidad de inmigrantes rentistas o de no inmigrantes, excepto tratándose de refugiados y asilados políticos, siempre que se trate de un solo vehículo.

Los vehículos que importen turistas y visitantes locales, incluso que no sean de su propiedad y se trate de un solo vehículo.

Los vehículos podrán ser conducidos en territorio nacional por el importador, su cónyuge, sus ascendientes, descendientes o hermanos, aun cuando éstos no sean extranjeros, por un extranjero que tenga alguna de las calidades migratorias a que se refiere este inciso, o por un nacional, siempre que en este último caso, viaje a bordo del mismo cualquiera de las personas autorizadas para conducir el vehículo y podrán efectuar entradas y salidas múltiples.

Los vehículos a que se refiere este inciso, deberán cumplir con los requisitos que señale el Reglamento”.

De lo anteriormente anotado tenemos que la importación temporal solo es por un tiempo limitado, para una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en su mismo estado, lo que señala el Código Fiscal de la Federación en este aspecto es que solamente las personas antes mencionadas por el artículo 106 de la ley aduanera están autorizadas para importar un vehículo por el tiempo que dure su calidad migratoria, por lo tanto ninguna otra persona podrá hacerlo ya que se estará ante el delito equiparable al contrabando.

En cuanto a la fracción VII del artículo 105 del Código antes mencionado tenemos lo siguiente.

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

VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja

fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente”.

En este caso solo vale hacer las siguientes delimitaciones que resultan muy importantes, el concepto de ser residente no debe ser confundido con el de tener inmuebles, y en cuanto a no estar establecido en franja fronteriza, tiene que ver lo que se entiende por establecimiento, lo que solo vino a ampliar la posibilidad de que a más personas se les permita efectuar los supuestos de la fracción en comento, ya que por establecimiento se tiene un concepto mas amplio que el de residente ello en acorde con la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de Código Fiscal de la Federación.

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

VIII. Omite llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación”.

En este caso para algunos es un extremo jurídico y para otros simplemente el encuadramiento exacto de la conducta delictiva, ya que se tiene que si no se retorna al extranjero los vehículos de referencia, dará como consecuencia que se esta a la hipótesis general de no contar con la documentación con que se acredite la legal estancia en el país, de lo que el vencimiento del permiso o de la importación temporal da como resultado el que no se cuente con dichos documentos, pero que sin embargo para unos es diferente el no contar con tales documentos que el vencimiento de los mismos

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

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

Lo señalado tiende a parecerse al primer párrafo del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, cuya diferencia esencial estriba en que esta última se refiere a extraer mercancías de los recintos fiscalizados sin que la autoridad fiscal hubiere entregado y la fracción IX del artículo 105 se refiere a que la mercancía es entregada pero se retira sin los marbetes o precintos, dicha fracción tiene íntima relación con los artículos 1, 2, 3, 15 tercer párrafo y artículo 19 fracción V, todos ellos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio, y en cuanto a recintos fiscales y fiscalizados nos remitiremos al artículo 119 de la Ley Aduanera.

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

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

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

Al respecto cabe señalar por principio de cuentas que hasta el año de 1998 en modo general tal conducta solo estaba prevista en el artículo 244 fracción VII del Código Penal Federal, salvo porque en tal legislación ello era aplicable a los exportadores y productores que expedían falsos los certificados de origen, y que en la actualidad en atención a la fracción de análisis, los elementos serán; certificado de origen (documento en el cual consta el lugar en que una mercancía fue elaborada o producida), que el sujeto activo tenga la calidad de exportador o productor, que la falsificación se utilice para quien tenga un trato preferencial arancelario (cuando en un país las barreras arancelarias normales se ven disminuidas dada esa fuente u origen de la mercancía), que sea en un país diverso a México y ello que derive de un tratado o acuerdo internacional, con lo que dando los términos especiales en se contempla dicha conducta delictuosa en el Código Fiscal de la Federación, se deja a un lado lo señalado

en el Código Penal Federal. La segunda parte de la fracción de estudio no obstante el carácter de la excusa absolutoria, la conducta delictiva se consuma de manera instantánea, y por último en cuanto al segundo párrafo de dicha fracción es una condición legal para la procedencia de la querrela.

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

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

En esta fracción puede cometerse una conducta delictuosa en país distinto al de México, esta ya se encontraba prevista en el artículo 4 del Código Penal Federal, salvo porque en forma específica dicho precepto no contemplaba la protección de bienes de otro país.

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

XII. Señale en el pedimento la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior, salvo los casos en que sea procedente su rectificación, o cuando estos datos o los señalados en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no se pueda localizar al proveedor o al productor, el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador.

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

Lo anterior deriva de la obligación de presentar ante la aduana por conducto de un agente o apoderado aduanal un pedimento artículo 36 Ley Aduanera y que se concretiza por asentar datos de persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior (denominación o razón social, domicilio fiscal o RFC), salvo que sea procedente su ratificación, o dichos datos sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado no se pueda localizar al proveedor o productor, así mismo no será responsable el agente o apoderado aduanal, cuando estos no hubiesen podido conocer dicha inexactitud de los datos

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

XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada. No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior”.

Este caso se vincula con la presentación de documentación falsa o alterada, con lo que se entiende la que contenga datos distintos a los que en realidad le corresponde a tal documentación y que repercute en el trámite aduanero de las mercancías.

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

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

Por lo que hace a esta fracción la misma atiende a una necesidad que en la realidad se ha venido dando y que se refiere a los medios o sistemas electrónicos, cuya hipótesis se actualiza cuando no exista concordancia entre lo manifestado en los sistemas electrónicos y lo declarado en el pedimento o factura, o se pretenda acreditar la legal estancia de la mercancía en el país con documentación que contenga información distinta a la transmitida al sistema.

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

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

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

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

En cuanto a estas fracciones solo cabe decir que las mismas atienden a razones de seguridad, y por lo que hace al último párrafo del artículo 105 del

Código Fiscal de la Federación, que; *La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.* Se refiere a no declarar ante las autoridades correspondientes la entrada o salida del país, el llevar más de treinta mil dólares o el equivalente en moneda, ya sea en efectivo, cheques, órdenes de pago o cualquier documento por cobrar o combinación de ellos; situación similar a lo señalado en el artículo 9 de la Ley Aduanera. Por último cabe señalar que al artículo en cuestión le serán aplicables las calificativas de contrabando previstas en las fracciones III y IV del artículo 107 del Código Fiscal de la Federación.

Derivado de lo anterior tenemos que los delitos equiparables al contrabando tienen autonomía frente al delito de contrabando y lo único equiparable, es la pena que la ley señala para sus autores por cuanto hace a la parte inicial del artículo 105 determina *será sancionado con las mismas penas que el contrabando* y también existe equiparación en cuanto a ciertos requisitos que se vinculan con la sanción, a saber, que la mercancía cause contribuciones o cuotas compensatorias, requiera permiso de importación o exportación, o sea de tráfico prohibido.

CAPITULO III EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1 DEFRAUDACION FISCAL.

El delito de defraudación fiscal en opinión de Sainz De Bujanda “es una de las modalidades de la infracción tributaria material, consistente en una omisión llevada a cabo por el contribuyente cualificada por una serie de circunstancias, que produce como resultado la sustracción total o parcial de la contribución debida con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.”¹

Una mejor apreciación de lo que es el delito de defraudación fiscal nos lo da el maestro Mario Torres López quien nos dice que “el concepto general de la defraudación fiscal ha comprendido el hecho de utilizar engaños o aprovechar errores para omitir el pago de algún impuesto; este concepto se ha ampliado para abarcar contribuciones en general y para incorporar la obtención de beneficios indebidos en perjuicio del fisco federal”²

Miguel Bajo señala que “el delito tributario se configura normalmente bajo el concepto técnico de la defraudación, en su mas amplia significación, en el sentido de maquinación artificio, simulación o engaño maliciosamente hecho por el contribuyente, con el propósito de ocultar al fisco o a la hacienda las bases ciertas de los impuestos y provocar con ello, una tributación mas baja de la real o bien, evadirse del pago total del mismo.”³

¹ SAINZ DE BUJANDA Fernando. *Defraudación Tributaria*. En Revista Trimestre fiscal INOTEC, México, 1990. Pág. 163

² TORRES LOPEZ, Mario. *Op. Cit.* Pág. 137.

³ BAJO FERNANDEZ Miguel *Delitos contra la Hacienda Pública*. Ed Editorial Universitaria Ramón Areces. Madrid 2000 Pag 161.

Por lo tanto los elementos característicos que podemos ver en este tipo de delito son el engaño o aprovechamiento del error para omitir el pago de un impuesto y con ello obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. El delito de defraudación fiscal se encuentra contemplado el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 que establece lo siguiente:

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 y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Entonces tenemos que las conductas típicas que tienen el carácter de engañosas o defraudadoras para el derecho fiscal, se realizan con el firme propósito de no enterar las cantidades a que tiene derecho la hacienda pública incumpliendo obligaciones que deban a esta, convenciendo o intentando convencer que no se tiene la obligación de pago.

Para González Salas el delito de defraudación fiscal debe “consistir no solo 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”.⁴

⁴ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS, Raúl. *Los Delitos Fiscales*. Ed. Pereznieto Editores. México D.F, 1995. Pág 62

Por tanto defraudación fiscal no solo es la acción que causa una lesión al sistema recaudatorio sino cualquier maquinación encaminada a lograr que el fisco crea que no se tiene la obligación de pagar.

En opinión de Sánchez Vega la defraudación fiscal “supone la intención de dañar, consiste en la realización, por parte del contribuyente, de un acto doloso o la omisión total o parcial del pago de una contribución cuando se este obligado, con el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal o el hecho de aprovecharse de un error en el que se halla la autoridad fiscal”.⁵

Entonces tenemos que quien comete el delito de defraudación fiscal, tiene la intención dolosa de incumplir las disposiciones fiscales que le son aplicables, evitar el pago de contribuciones a que esta obligado, ya sea en su totalidad o parcialmente obteniendo así un beneficio indebido y ocasionando con ello un daño al Fisco Federal.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 primer párrafo nos define la defraudación fiscal 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.

De la definición de defraudación fiscal que nos proporciona el Código antes mencionado tenemos que es necesario que el sujeto activo utilice el engaño mediante maquinaciones, realice actos u operaciones con dolo o simule operaciones inexistentes, o bien se aproveche de errores de la autoridad fiscal.

⁵ SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *Op. Cit.* Pág. 49.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación hace referencia a este punto en la siguiente tesis y establece que entre otros elementos de la defraudación fiscal, se encuentra el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES.

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores"... engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"...

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO
Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV. Octubre 2001. Pagina: 1108.

Por lo tanto el ánimo doloso por parte del sujeto activo, es indispensable para que se pueda dar este delito, ya que el dolo va a ser exteriorizado mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo antes mencionado, también establece que se comete el delito de defraudación fiscal, al omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución y con ello obtener un beneficio indebido al aprovechar, sin derecho a ello a un estímulo fiscal, perjudicando al Fisco Federal.

Sobre este mismo punto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis se hace referencia al beneficio indebido, derivado de la omisión del pago de una contribución, con lo cual se perjudica al fisco federal.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. SE ACTUALIZA ESTE DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2002, Y NO EL QUE PREVÉ EL DIVERSO ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DE DICHO ORDENAMIENTO LEGAL, CUANDO EL CONTRIBUYENTE AL PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL POR CORRECCIÓN ACREDITÓ UN SALDO A FAVOR QUE NO LE CORRESPONDÍA.

El artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año dos mil dos, establecía que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien 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; mientras que el diverso artículo 108, primer párrafo, disponía 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; por lo que si en el caso, la conducta atribuida al indiciado consiste en que en representación de la empresa contribuyente presentó una declaración anual por corrección, en la que acreditó un saldo a favor que no le correspondía a ésta, con lo cual omitió totalmente el pago del impuesto al valor agregado y obtuvo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; su conducta se ubica en la hipótesis prevista en el citado artículo 108 y no en la establecida en el diverso artículo 109, fracción I, pues aun cuando los hechos que se le atribuyen derivan de la presentación de una declaración de impuestos conforme lo exige este último precepto, no se acredita la existencia de los diversos elementos que se exigen, ya que los hechos no encuadran en la figura de una deducción falsa, menos aún en la de haber declarado ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados, si se tiene en cuenta que las deducciones son aquellas partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, esto es, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, las cuales deben cumplir con determinadas formalidades, mientras que los ingresos acumulables, como su nombre lo indica, se obtienen de la suma de la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.
Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXI. Marzo 2005. Pagina: 1107.

Entonces tenemos que en el delito de defraudación fiscal comete engaño no solo el que a sabiendas le altera la verdad a alguien, sino que en sus obras escritas y manifestaciones plasma falsedades, como lo refiere la tesis jurisprudencial antes citada en la que el contribuyente presenta una declaración anual por corrección, en la que acredita un saldo a favor que no le corresponde con lo cual omite totalmente el pago del impuesto obteniendo con ello un beneficio indebido.

Ahora bien la ultima parte de la definición de defraudación fiscal que nos da el artículo 108 Código Fiscal de la Federación establece que el beneficio indebido es con perjuicio al Fisco Federal, esto consiste en la falta de ingreso, es decir que el Fisco deje de recibir recursos provenientes de contribuciones a que tiene derecho, si tomamos el ejemplo de la jurisprudencia antes citada podemos ver claramente como el contribuyente al acreditar un saldo a favor que no le correspondía a omitió totalmente el pago del impuesto al valor agregado y con ello obtuvo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, es decir este dejo de percibir esos recursos a que tiene derecho.

3.2 CARACTERISTICAS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Las características del delito de defraudación fiscal son las siguientes:

a) Este delito pertenece a los llamados delitos especiales, porque no están tipificados y sancionados por el Código Penal Federal sino por una ley especial, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6 del propio Código Penal Federal que establece lo siguiente:

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

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

Por lo tanto la ley especial aplicable para este delito es el Código Fiscal de la Federación, en virtud de que no se encuentra contemplado en el Código Penal Federal.

b) Es un delito de carácter patrimonial en virtud de que se cometen en agravio del Estado o Fisco Federal y a la vez el sujeto activo se beneficia porque no se ve disminuido su patrimonio.

c) Es un delito en el que necesariamente existe el dolo, ya que se requiere que el sujeto activo realice un acto de manera conciente y voluntaria con la intención de ocasionar un perjuicio al Fisco Federal y obteniendo con ello un beneficio indebido.

d) Es un delito de carácter Federal ya que se encuentra previsto y sancionado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual es de aplicación federal.

e) De querrela necesaria, ya que para proceder penalmente para este delito se requiere que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presente querrela, esto con fundamento en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

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

f) De resultado, es decir, la lesión al bien jurídico protegido que es el patrimonio del Estado.

3.3 ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, establece cuales son los elementos que integran al delito de defraudación fiscal

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.

La figura típica de la defraudación fiscal esta compuesta por varios elementos que son el engaño o aprovechamiento del error, omisión total o parcial del pago de una contribución u obtención de un beneficio indebido y el perjuicio al fisco federal.

Por lo tanto derivado de lo anterior tenemos que los elementos de la defraudación fiscal son los siguientes:

- a) Que el sujeto activo utilice engaños para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- b) Que el sujeto activo se aproveche de errores de la autoridad fiscal para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- c) Que el sujeto activo obtenga un beneficio indebido
- d) Y que todo ello de por resultado el perjuicio al fisco federal.

Mismos elementos que contempla la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA.

Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal... Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores...

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI. Marzo 1993. Pagina: 256.

Por lo tanto de acuerdo con la tesis anterior los elementos para que se de, el delito de defraudación fiscal son el uso de engaño o aprovechamiento de errores, la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución y que se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Dichos elementos mencionados se irán desarrollando y explicando uno por uno a lo largo de este capítulo.

3.3.1 Engaño

De acuerdo con el diccionario jurídico engaño es “falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre” y engañar “es dar a la mentira apariencia de la verdad. Inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes o fingidas”⁶

⁶ DICCIONARIO JURÍDICO 2000. (CD) Desarrollo Jurídico Copyright 2000. Todos los Derechos Reservados DJK 1090.

Esta es la primera forma de conducta típica prevista en la defraudación fiscal consistente en el uso del engaño para hacer caer al fisco federal en una situación falsa a la que se representa, aunque la conducta alude a la omisión del pago total o parcial del pago de alguna contribución, dicha omisión debe consistir en engañar al fisco haciéndole creer que la omisión de pago de la contribución es lícito, ósea la conducta es consistente en engañar.

En opinión de Torres López “el engaño se proyecta de un individuo hacia otro, haciendo que este asimile una falsa concepción de la realidad; el engaño produce error y, como tal, implica necesariamente que ese otro (el engañado) tiene un conocimiento inexacto de las cosas. Comete engaño no solo quien a sabiendas le altera la verdad a alguien, sino el que en sus obras, escritos y manifestaciones plasma falsedades”.⁷

De acuerdo a lo anterior el engaño requiere ciertas características.

1. Debe recaer en el fisco federal.
2. Al referirse a la omisión de pago de contribuciones en el delito de defraudación es necesario que haya existido la obligación de pago.
3. El engaño consiste en haber faltado a la verdad en la narración de los hechos, para ocultar ingresos para de esta forma reducir el impuesto

El engaño requiere un proceder activo con la finalidad de llegar al fisco federal una versión incorrecta de la realidad, el fisco estima como verdadero lo que en realidad no existe.

Debe entenderse por engañado en tal virtud en la acción consistente en inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, para obtener un beneficio indebido.

La siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos da una definición de lo que es el engaño:

⁷ TORRES LOPEZ, Mario. *Op. Cit.* Pág.141.

FRAUDE. CONCEPTOS DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO.

El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurren en ella, así como la obtención de un lucro o un beneficio indebido), con independencia de los medios comisivos, engaños o aprovechamiento del error, entendiéndose el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido; en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el agente sólo se vale de esa situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para su finalidad dolosa.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: V Segunda parte. 2 Enero a Junio de 1990. Pagina: 558.

Derivado de lo anterior debemos entender que el engaño es la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido.

3.3.2 Aprovechamiento del Error

Para entender mejor este concepto en el delito de defraudación fiscal citaremos la siguiente tesis jurisprudencial, la cual nos hace referencia al aprovechamiento del error.

FRAUDE. CONCEPTOS DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO.

El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurren en ella, así como la obtención de un lucro o un beneficio indebido), con independencia de los medios comisivos, engaños o

aprovechamiento del error, entendiéndose el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido; en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el agente sólo se vale de esa situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para su finalidad dolosa.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: V Segunda parte. 2 Enero a Junio de 1990. Pagina: 558.

Derivado de lo anterior tenemos que en el aprovechamiento del error, no es necesaria, una actividad del sujeto activo, quien se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico,

Cabe señalar que se trata de una conducta que constituye una omisión, la cual desde el punto de vista de la exigencia de la defraudación fiscal se puede presentar en distintos supuestos o modalidades.

Estos supuestos se dan principalmente en los casos que se obtiene una devolución de una contribución pagada en exceso como sucede en el caso de Impuesto al Valor Agregado o de cualquier impuesto devuelto equivocadamente y el contribuyente no hace nada por sacar al fisco del error en que se encuentra, obteniendo así un beneficio indebido o causando un perjuicio al fisco federal.

En el concepto de aprovechamiento del error, el sujeto activo conociendo la verdadera esencia de la realidad mantiene en su error al sujeto pasivo, no le hace ver su falso conocimiento de la realidad, el contribuyente no actúa

simplemente mantiene al fisco federal dentro de una versión alejada de la realidad

Entonces tenemos que el aprovechamiento de error en el delito de defraudación fiscal, consiste en que la autoridad que en este caso es la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, puede encontrarse en una situación incorrecta, beneficiando así aun contribuyente, mismo que no manifiesta el error a dicha Secretaria.

3.3.3 Beneficio Indebido.

Para entender mejor ese concepto establecido en el artículo 108 del CFF, primero empezaremos citando que significa obtener ya que el citado artículo contiene la palabra “obtenga un beneficio indebido” por lo tanto el vocablo “obtener significa alcanzar, conseguir o lograr una cosa”⁸ y par efectos del delito de defraudación fiscal ha de ser entendido como el hecho de recibir del fisco algo que no le es debido como por ejemplo una devolución de impuestos.

Por lo tanto, el concepto debido es muy importante en esta figura, ya que se debe acreditar cuando ese beneficio que el contribuyente esta solicitando es debido y cual es el marco normativo en que se ubica ese beneficio y cuando ese beneficio que esta solicitando es indebido, por el engaño en que se hace caer a la autoridad o por aprovechamiento del error de esta misma.

El maestro Alejandro Ponce Rivera señala que “si bien el primer párrafo del artículo 108 del CFF no precisa que se entiende por obtener un beneficio

⁸ DICCIONARIO JURÍDICO 2000. (CD) Desarrollo Jurídico Copyright 2000. Todos los Derechos Reservados DJK 3405.

indebido con perjuicio del fisco federal, ni en que casos se presenta esta situación, el artículo 76 del CFF en su sexto párrafo si señala en que casos limitativamente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco, al disponer que también se aplicaran las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que le corresponda. En estos casos las multas se calcularan sobre el monto del beneficio indebido.

Legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco solo en estos casos:

- a) Cuando se obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho, o cuando se obtiene una devolución en cantidad mayor de la que le corresponda;
- b) Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho, o cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor a la que le corresponda ;y,
- c) Cuando se realiza una compensación indebida a la que no se tiene derecho, o cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda”⁹

Por lo tanto para llegar a obtener los beneficios antes citados el contribuyente se debe hacer de artimañas, engaños, o aprovechamientos de error de la autoridad, por ejemplo que con engaños se solicite una devolución de impuestos que es indebida ya que no tiene derecho a ella pero con engaños la obtiene o cuando le es debida la devolución de impuestos, pero por un error del funcionario publico la computadora equivoca un punto decimal y se solicito una devolución de \$200 000 000 MN y lo otorga por \$2 000 000 000 MN, y al no hacer conciente al agente del fisco federal del error que ha cometido y

⁹ PONCE RIVERA Alejandro, *Estudio Practico Sobre los Delitos Fiscales 2004*.Ed ISEF. México, 2004. Pág 29 y 30.

conserva la diferencia, se esta obteniendo un beneficio indebido, aprovechándose del error en perjuicio del fisco federal.

Derivado de lo anterior tenemos que se obtiene un beneficio indebido cuando se tramitan devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que le corresponda, haciéndose de engaños o aprovechando errores de la autoridad para conseguir dicho beneficios.

3.3.4 Perjuicio al Fisco Federal

Otro de los elementos que nos establece el delito de la defraudación fiscal en su artículo 108 del CFF es que exista un perjuicio al fisco Federal, es decir un perjuicio fiscal.

Para Edgar Baqueiro, perjuicio fiscal es la “Voz utilizada en el ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que estas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente. El perjuicio fiscal no debe ser meramente hipotético, sino un hecho real de contenido pecuniario cuya demostración previa incumbe a las autoridades fiscales que invoquen su presencia”¹⁰

Para Jesús Agustín Celorio el perjuicio consiste “en un daño para el sistema fiscal traducido en que el fisco federal no reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tienen derecho derivado de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir con los gastos públicos, es decir se lesiona o pone en peligro la función recaudatoria del sistema fiscal, en tanto

¹⁰ BAQUEIRO, Edgar. *Introducción y Personas*. Ed. Harla. México D.F, 1995. Pág 131.

que comporta una grave dificultad para la función de inspección y recaudación, y el empleo costoso de mas medios personales y materiales de la inspección financiera”¹¹

Para Sánchez Vega “es la lesión del bien jurídico tutelado, que en esta materia lo es el pago correcto y oportuno de las contribuciones fiscales, su incumplimiento da como resultado un perjuicio económico al Estado y al Fisco al no recibir en tiempo y forma los ingresos públicos que se integran por las contribuciones establecidas en las leyes tributarias, es decir sufre un perjuicio en la recaudación tributaria”.¹²

Entonces derivado de lo anterior podemos decir que el perjuicio al fisco federal se presenta cuando el contribuyente no cumple con la obligación de contribuir con los gastos públicos, misma que se encuentra establecida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que el perjuicio fiscal consiste en la falta de ingreso, es decir que el fisco deje de recibir recursos provenientes de contribuciones a que tiene derecho.

3.3.5 Dolo

Para Jiménez Asúa “el dolo es la producción de un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio del mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que requiere o ratifica”¹³

¹¹ CELORIO VELA, Jesús Agustín. “Algunas Consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México”. *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*. Numero 3, Año II, México, 1997. Pág 57.

¹² SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *Op. Cit.* Pág. 31.

¹³ JIMENEZ DE ASUA, LUIS *Tratado de Derecho Penal*, Buenos Aires, 1956. Pág 417.

“El dolo se refiere a que el sujeto activo actúa con conocimiento de que esta cometiendo una conducta ilícita, tipificada y sancionada por el CFF, es decir comete el delito con pleno conocimiento que se ubica en la conducta ilícita, conoce las sanciones a que se hace acreedor y aun así lo realiza, por ello se considera que tiene la conciencia y la voluntad de cometer un delito de carácter fiscal”.¹⁴

Para Margarita Lomelí “el dolo existe cuando el sujeto tiene el propósito deliberado de infringir una disposición fiscal con el objeto de evadir un tributo o los medios de control de pago de los mismos”¹⁵

El dolo a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es un elemento del tipo legal, que para su concurrencia no se debe admitir como probado con meras presunciones sino que su existencia se debe probar plenamente, para ello debe valorarse y fundamentar con las pruebas que obren en el expediente dirigidas a encontrar que efectivamente se actuó con el conocimiento y la voluntad de realizar la conducta ilícita.

Para Octavio Orellana el dolo “se conceptúa como la voluntad dirigida a lograr el resultado previsto en la ley como delito, En el delito de defraudación fiscal el uso de engaños o la decisión de aprovecharse del error del fisco corresponde definitivamente a la esfera del dolo, a la intencionalidad a la psique del sujeto”¹⁶

En el delito de defraudación fiscal el uso de engaños o la decisión de aprovecharse del error del fisco, corresponde al dolo, por lo tanto el sujeto que

¹⁴ SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *Op. Cit.* Pág 53

¹⁵ LOMELI CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Ed. Porrúa. México, 1998. Pág 184.

¹⁶ Cfr ORELLANA WIARCO Octavio Alberto, *El Delito de Defraudación Fiscal*. Ed. Porrúa, México 2001. pág 143

utiliza engaños tiene la voluntad de hacerlo y con la ejecución del uso de engaños, obtiene el resultado previsto en la ley consistente en la omisión total o parcial del pago de contribuciones.

Entonces el dolo en la defraudación fiscal se presenta cuando el sujeto al omitir el pago de contribuciones lo hace mediante engaños presentando la declaración o el documento que contiene las maniobras engañosas para hacer creer a la autoridad que no se tiene la obligación de pago.

En el caso del aprovechamiento del error obra dolosamente quien al producirse el error de fisco se presenta la posibilidad de aprovecharse de el y lo hace en vez de sacar del error ala autoridad, es decir tiene la voluntad de no corregir a la autoridad obtenido con ello un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Derivado de lo anterior debemos entender por dolo aquel en el que el sujeto actúa con conocimiento y voluntad de incumplir con las disposiciones fiscales que le son aplicables, evitando así el pago de las contribuciones a que esta obligado, ya sea en su totalidad o parcialmente, haciendo uso para conseguir sus fines del engaño o del aprovechamiento del error de la autoridad.

3.4 Sanciones aplicables al Delito de Defraudación Fiscal.

La sanción para quienes cometen el delito de defraudación fiscal se describe en el propio artículo 108 del Código Fiscal de la Federación como se detalla a continuación:

Artículo 108.-...

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 **\$1,113,190.00**.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de **\$1,113,190.00**, pero no de **\$1,669,780.00**.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de **\$1,669,780.00**.

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

Como se menciona anteriormente este es un delito en el que es necesaria la querrela entendiéndose por esta “el acto procesal de parte (autoridad fiscal) que presenta ante el Ministerio Público mediante el que se ejerce la acción penal.”

17

Entonces tenemos que la querrela es una facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para solicitar al Ministerio Público el ejercicio de la acción penal, en consecuencia si no existe la presentación de la querrela correspondiente por parte de las autoridades fiscales, no podrá proceder el Ministerio Público, ni un juez penal a iniciar un proceso por el delito de defraudación fiscal.

De acuerdo con lo anterior tenemos que se tiene que presentar querrela para poder proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal y para poder darnos una idea de cuantas querrelas ha presentado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el delito de defraudación fiscal y sus equiparables mostramos un cuadro estadístico proporcionado por dicha Secretaría del periodo comprendido de 2000 a 2003.

¹⁷ SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *Op. Cit* Pág. 132.

AÑO	NUMERO DE QUERELLAS
2000	53
2001	110
2002	122
2003	130

Fuente: <http://shcp.gob.mx>

De acuerdo con la grafica anterior podemos ver que existe un gran aumento en cuanto al número de querellas presentadas por el delito de defraudación fiscal en el año 2003, aunque según información proporcionada por empleados de hacienda no todas proceden, cifras que no podemos anexar a esta investigación ya que no se lleva una cifra estadística de las querellas que no proceden por dicho delito, esto de acuerdo a la información solicitada a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por conducto del (SISI) Sistema de Solicitudes de Información a la Administración Publica Federal Instituto Federal de Acceso a la Información Publica.

Ahora bien cuando en la defraudación fiscal el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querella. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves, previstos en el Código Fiscal de la Federación y los previstos en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue no sustituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad

judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

Los delitos que se consideran graves con respecto a la defraudación fiscal, por lo cual no se puede conceder libertad provisional son de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación los siguientes:

Artículo 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, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período 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.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

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

Y de acuerdo con el Código Federal de Procedimientos Penales los delitos graves en materia fiscal son:

ARTÍCULO 194.- Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

- 2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, 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.

Por lo que de acuerdo con este ordenamiento se considera delito grave y no se le puede conceder libertad provisional a quien:

Artículo 108.-

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de **\$1,113,190.00**, pero no de **\$1,669,780.00**.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de **\$1,669,780.00**.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido un criterio en el cual justifica negar la libertad provisional bajo caución al sujeto, en caso de incurrir en los delitos especificados en el artículo 108 fracción II y III del Código Fiscal de la Federación, en virtud la gravedad de la ofensa a los bienes jurídicos de la comunidad en general, en concreto, el erario y patrimonio públicos.

DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA. CONSTITUYE UN DELITO GRAVE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 194, FRACCIÓN VI, INCISO 2), DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, POR LO QUE ANTE SU COMISIÓN PROCEDE NEGAR LA LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN.

De la lectura de los trabajos legislativos realizados desde 1917 hasta la reforma actual del artículo 20, apartado A, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la reiterada preocupación del Constituyente por encontrar fórmulas satisfactorias sobre el beneficio de la libertad provisional bajo caución, en la cual colisionan intereses en conflicto del inculpado, del ofendido y de la sociedad; por ello, el legislador secundario, en quien por disposición constitucional recae la facultad de fijar los alcances de dicha garantía, consciente de que el disfrute de la libertad bajo caución es un derecho que en principio todo inculpado debe tener, no ha soslayado que en delitos de suma gravedad se justifica el aseguramiento precautorio del sujeto como medida de necesidad extrema, con la finalidad de conseguir la marcha regular del proceso e impedir demoras y posibles contingencias en su curso. Así, en el catálogo de delitos graves precisados en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el legislador tomó como elemento básico el grado de peligro que para la sociedad representa la conducta delictiva del agente, peligrosidad que obviamente está vinculada con la importancia que tienen para el individuo y para el grupo social en su conjunto los bienes jurídicamente tutelados por el ordenamiento. En ese tenor, el delito de defraudación fiscal calificada, previsto en el artículo 108, fracciones II o III, del Código Fiscal de la Federación, constituye un delito grave para todos los efectos legales, entre ellos, el de negar la procedencia de la libertad provisional bajo caución, en virtud de que el legislador federal atendió a la gravedad de la ofensa a los bienes jurídicos de la comunidad en general, en concreto, el erario y patrimonio públicos.

Novena Época. Instancia: 1ra Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIII. Febrero 2006. Pagina: 626. Jurisprudencia Tesis 1a. X 2006.

Para fijar la pena de prisión que corresponda a la defraudación fiscal será conforme a los límites mínimos y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa

La acción penal en el delito de defraudación fiscal perseguible por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal. Esto de acuerdo con el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación. Para entender mejor como opera la prescripción citaremos la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia.

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. SI ANTES DE QUE TRANSCURRAN CINCO AÑOS DESDE SU COMISIÓN LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TIENE CONOCIMIENTO DEL ILÍCITO Y DE SU AUTOR, AQUÉLLA SE ACTUALIZARÁ EN UN PLAZO DE TRES AÑOS CONTADOS A PARTIR DE ESE MOMENTO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

La prescripción de la acción penal en el delito de defraudación fiscal perseguible por querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe regirse conforme al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece dos reglas: la primera, que señala un plazo de tres años a partir de que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y la segunda, que prevé un término de cinco años que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito y que se actualiza cuando la dependencia ofendida ignora el hecho delictuoso y su autor. Ahora bien, de la interpretación armónica de dichos cómputos se advierte que si antes de que se cumplan los cinco años de la comisión del delito la aludida Secretaría tiene conocimiento de éste y de su autor, la prescripción se computará conforme a la primer regla (tres años a partir de ese momento), sin que sea posible tomar en cuenta la fecha de la comisión del delito, pues ésta constituye un elemento de la segunda hipótesis. De manera que como ambos supuestos se excluyen entre sí, no pueden conjugarse, pues ello implicaría condicionar dentro de una disposición de aplicación estricta, un supuesto que el legislador no contempló; de ahí que basta que la autoridad hacendaria tenga conocimiento del delito y de su autor dentro del plazo de cinco años previsto en la segunda regla, para que el fenómeno extintivo de la acción penal se rija conforme al plazo de tres años, aunque la fecha que resulte pudiera rebasar aquella en la que habría prescrito el delito conforme a la segunda hipótesis. Lo anterior es así, en virtud de que la definición clara de dichas reglas revela que en esta clase de delitos especiales, la intención del legislador consistió en que su prescripción fuera congruente con el término de caducidad en materia fiscal, sin que ello implique que el plazo de tres años pueda empezar a contarse en cualquier tiempo, sino que

necesariamente tendrá que iniciar antes de que concluya el término de cinco años, pues si excede de éste ya habrá prescrito la acción penal.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXV. Enero de 2007. Pagina: 322. Jurisprudencia Tesis 1a/J.73/2006.

El proceso por el delito de defraudación fiscal se podrá sobreseer a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera, esto de acuerdo con el artículo 92 párrafo segundo del CFF.

3.5 Delito Equiparable a la Defraudación Fiscal.

Este delito se encuentra regulado en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o 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 establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La conducta descrita en el párrafo anterior consistente en efectuar deducciones falsas, con conocimiento del hecho ilícito, pueden ser de acuerdo con Sánchez Vega

- a) “Compras o gastos amparados con documentación apócrifa, que no reúna los requisitos fiscales que establecen los artículos 29, 29A y 29-B del CFF, o alterada en su concepto, datos o importe de la operación.
- b) Operaciones realizadas con proveedores de bienes o servicios inexistentes, considerados así por:
 - b.1 no estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
 - b.2 Reproducir sin autorización, las facturas de proveedores existentes en el Registro Federal de Contribuyentes.
- C) Operaciones consideradas inexistentes, porque no se puede demostrar físicamente la compra o el gasto realizado cuando se trate de compras o gastos que no se consideren estrictamente indispensables, o bien no se relacionen con la actividad del contribuyente”¹⁸

Mucho se ha discutido acerca de esta fracción en cuanto a que se considera que se regula doble vez el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 dado que parece ser que es el mismo comportamiento el que se regula en el artículo 108 y el artículo 109 fracción I pero esto lo ha resuelto la Suprema Corte de la Nación en la siguiente tesis:

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA.

Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omita total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las

¹⁸ SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *Op. Cit* Pág 76.

conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consista en una declaración fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Octava Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI. Marzo 1993. Pagina: 256

Entonces de acuerdo con la tesis anterior no se regula doble vez la misma conducta ya que las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

Otra tesis que resuelve perfectamente la discusión de si son dos delitos iguales o distintos los contenidos en los artículos 108 y 109 fracción I es la siguiente, en la que se explica claramente que son dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia

FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.

De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, 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 equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.

NOVENA EPOCA 1RA SALA SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Y SU GACETA TOMO XVIII. AGOSTO DE 2003. PAG 83

Con respecto a la segunda parte de la fracción I del artículo 109 del CFF que establece:

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

...

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

Estos comportamientos implican que el contribuyente no puede demostrar que los ingresos provenientes de sus actividades corresponden con sus declaraciones hechas ante Hacienda dados que son superiores, por lo que el Código Fiscal presume dicha diferencia como ingresos del contribuyente que no fueron declarados oportunamente.

En este caso, la autoridad podrá requerir al contribuyente para que aclare las causas que provocaron erogaciones superiores a los ingresos y dicha autoridad

deberá proceder, de acuerdo al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En este punto, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, procederá a requerir al contribuyente para que le exhiba su contabilidad para verificar que no hubo omisión de ingresos y que las erogaciones realizadas cumplan con los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación, es decir no solo verifica que se hayan cumplido con los requisitos fiscales de los comprobantes sino también que sean deducibles y estrictamente indispensables y cumplan con lo dispuesto en la Ley del Impuesto de la Renta en materia de deducciones.

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

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

En esta fracción es importante señalar que el patrón, tratándose de empleados, o quien este obligado a retener contribuciones y enterarlas es responsable solidario ante la autoridad fiscal esto de acuerdo con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, esto quiere decir que el contribuyente obligado a retener contribuciones debe, calcular retener y enterar las contribuciones en la forma y dentro de los plazos que la ley tributaria establezca.

Esta fracción trata de delitos que consisten en no enterar a la Hacienda Pública dentro de los plazos previstos en las leyes tributarias específicas o dentro de los plazos generales conforme a los artículos 6, 21, 65 y 66 del Código Fiscal de la Federación, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

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

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

Pera entender mejor esta fracción explicaremos que es un subsidio fiscal, el cual se refiere al apoyo económico o disminución de la carga fiscal que las leyes fiscales otorgan a favor de los contribuyentes que se dediquen a alguna de las actividades que el Estado pretende promover, apoyar o desarrollar por un periodo determinado.

Las leyes fiscales otorgan este beneficio apoyándose en el último párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual establece lo siguiente:

Artículo 28. ...

...

“Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.

Sánchez Vega señala que la conducta de la fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación consiste “en que el contribuyente aplica para su beneficio un subsidio o estímulo fiscal sin tener derecho a ello, un ejemplo de este ilícito puede ser:

El hecho de que el contribuyente se entere que un sector económico ha sido beneficiado con una carga tributaria menor con motivo de que las autoridades fiscales desean impulsar y motivar a ese sector económico, por tanto el contribuyente adopta los beneficios a que se refiere la ley aun y cuando no se ubica en los supuestos para tener derecho al citado beneficio”¹⁹

Entonces la conducta típica, consiste necesariamente en que el contribuyente falsea las condiciones requeridas para obtener un subsidio o estímulo fiscal al que no tiene derecho, ya que no se encuentra en ninguna situación que así lo amerite y con esto se ve beneficiado.

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

¹⁹ SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. *Op. Cit* Pág 78 y 79

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

Esta fracción se refiere a actos simulados, por lo que debemos entender por simulación algo que no es real o es inexistente, y al hacer referencia a contratos, debemos entender que se le esta dando una apariencia falsa a un acto jurídico existente para desvirtuar la apariencia verdadera.

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

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.

Este punto se tratara en el siguiente capitulo por lo que solo haremos una pequeña mención.

Este delito así como esta regulado en el Código Fiscal por el simple hecho de omitir la presentación de una declaración por mas de 12 meses sea cual fuere la causa, se castigara con las mismas penas de la defraudación fiscal, es decir para el legislador una omisión del acto es castigada como un delito.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

Derivado de lo anterior tenemos que las conductas descritas en el artículo 109 son distintas al delito de defraudación fiscal, es por ello que el legislador opto por regular estas conductas en otro articulo y con un nombre distinto.

CAPITULO IV ANALISIS DEL ARTÍCULO 109 FRACCION V DEL CFF.

4.1 Artículo 109 fracción V del CFF.

Como ya vimos en el capítulo anterior el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación se refiere al delito equiparable a la defraudación fiscal, y en este caso analizaremos la fracción V la cual establece lo siguiente:

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

...

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.

Esta fracción esta integrada por dos elementos a saber:

- a) Una conducta omisiva que consiste en no presentar la declaración de un ejercicio que exigen las leyes fiscales, omisión que debe prolongarse por mas de 12 meses y
- b) Un resultado, que es dejar de pagar la contribución correspondiente

De acuerdo con lo anterior estamos frente a un delito, en el cual la conducta omisiva viola la norma y es adecuada para producir un resultado típico, entonces la omisión de la declaración será motivo suficiente para que sea castigado con las mismas penas que la defraudación fiscal, a este respecto Boix Reig afirma que por lo que hace al supuesto de no pago o no presentación de la declaración “es evidente que por si sola la omisión no bastara, tanto por ser un mero incumplimiento de las obligaciones formales cuanto porque desde esta conducta negativa sea difícil integrar en su totalidad el supuesto básico de

defraudación”¹ agrega Rossy que “ la simple omisión de la declaración no basta para configurar el delito tributario si el contribuyente cumple con todas las demás obligaciones tributarias. Para que se configure el delito es preciso además de la omisión de la declaración incluso de la autoliquidación, el que de las demás circunstancias del caso pueda desprenderse de la conducta del contribuyente un elemento subjetivo que pueda determinar una actividad engañosa, fraudulenta, falaz, o sea un propósito deliberado de defraudar un impuesto”.²

Raúl González considera que “no se debe sancionar la mera pasividad consistente en la simple ausencia de la declaración, sino la conducta típica punible de la defraudación fiscal debe sancionarse cuando se tenga conocimiento de que se burla al Fisco, y cuando se realicen actos para provocar el convencimiento de las autoridades de que no tiene el contribuyente obligación alguna de pagar la contribución correspondiente, incumpliendo de esta forma con los compromisos y obligaciones civiles y sociales que se tenga con el Erario Publico”.³

Conforme a la descripción del comportamiento que hace la ley no es necesario que se manifieste el uso de engaños ni el aprovechamiento de errores, no exige tampoco un dolo específico defraudatorio por parte del contribuyente tal como lo exige el delito de defraudación fiscal, sino basta *se omite presentar por mas de 12 meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales dejando de pagar la contribución correspondiente*. Por lo tanto nada impide que su conducta omisiva sea motivada por mera imprudencia, negligencia u olvido ya que quien omite presentar su declaración fiscal anual ni engaña al fisco federal ni se aprovecha de algún error del mismo, sino que simplemente el contribuyente incurre en una falta administrativa por su conducta omisiva. Pero el legislador considero que la omisión en la

¹ BOIX REIG, Javier y BUSTOS RAMIREZ Juan. *Los Delitos Contra la Hacienda Pública*. Ed Tecnos. Madrid, 1987. Pág 88

² ROSSY, Juan M. *El Delito Fiscal*. Ed. Bosch. Barcelona, 1989. Pág 57.

³ GONZALEZ SALAS CAMPOS, Raúl. *Op Cit*. Pág 67

presentación de una declaración por mas de 12 meses, y la omisión de pago de la contribución correspondiente, se castigara con las mismas penas de la defraudación fiscal, es decir para el legislador una omisión del acto es castigada como un delito y consecuentemente con pena privativa de la libertad y no como una falta administrativa.

4.2 Criterios de la SCJN, para la no configuración del delito de Defraudación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido algunas jurisprudencias respecto a cuando no se configura el delito de defraudación fiscal, citaremos algunas que resultan de gran importancia.

La primera tesis que citaremos se refiere a los elementos esenciales del delito de defraudación fiscal, que son el engaño y el aprovechamiento del error, elementos que si no están presentes, no se puede decir que se este cometiendo un delito, tal y como lo establece la siguiente tesis

DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA.

La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

Séptima Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: 57 Segunda parte. Pagina: 17. Tesis aislada

De acuerdo con la tesis anterior el delito de defraudación fiscal no puede configurarse por actos de mera omisión, necesariamente se necesita el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en que se le hace caer.

Por lo tanto la defraudación fiscal esta condicionada a que el contribuyente haya engañado al fisco, en ausencia del engaño o del aprovechamiento del error, es decir ante la presencia de olvido, distracción, negligencia o impericia del contribuyente, no podrá existir el delito de defraudación fiscal.

Situación que no se encuentra contemplada en el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación, ya que dicha fracción que se cita a continuación no hace referencia al engaño o al aprovechamiento del error por lo que nada impide que el contribuyente simplemente se encuentre en presencia de una falta administrativa.

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

...

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.

Dentro del mismo contexto encontramos la siguiente tesis la cual hace referencia también a los actos de omisión por los cuales no se configura el delito de defraudación fiscal

DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES.

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omita el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia, pues así lo ha determinado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 57, Segunda Parte, página 17, del rubro y texto siguientes: "DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA.-La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

SEPTIMA EPOCA. INSTANCIA: TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Y SU GACETA TOMO XIV, OCTUBRE DE 2001, PAG 1108.TESIS AISLADA XV.1o.24 P

De acuerdo con la tesis anterior para que se configure la defraudación fiscal requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso caiga en un acto de omisión, ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión, por lo tanto los elementos esenciales para que exista el delito de defraudación fiscal son el uso de engaños o aprovechamiento de errores, mismos que si no se encuentran presentes no podremos hablar de que estamos ante dicho delito y el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación, sanciona con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, a quien 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, pero como podemos observar dicha fracción no contempla el engaño o el aprovechamiento de errores, que como vimos en la jurisprudencia anterior, son elementos esenciales de la defraudación fiscal.

Por tanto el delito de defraudación fiscal solo se puede dar cuando este presente el elemento engaño o aprovechamiento del error, es decir debe existir un conocimiento por parte del contribuyente de que se esta engañando a la autoridad o se esta aprovechando de un error de la autoridad, pero esto no esta presente cuando solo existe una omisión en presentar la declaración, es decir que solo estamos en presencia de actos de mera omisión que sin bien son una falta a las obligaciones formales esta solo es administrativa y como tal debe sancionarse.

4.2.1 La Defraudación Fiscal mediante el engaño o aprovechamiento del error.

Como vimos en el punto anterior para ser realizado el delito de defraudación fiscal es necesario el engaño o el aprovechamiento del error y debemos entender por engaño la errónea o equivocada apreciación que el fisco tiene de la realidad provocada por las falacias o mentiras de que se vale el contribuyente para provocar esa concepción equivocada, y en el aprovechamiento del error el fisco por si solo equivoca o supone una situación no acorde a la realidad y en virtud de su error entrega un bien o numerario que legalmente no esta obligado y el autor del delito lo recibe y se beneficia, a sabiendas de que ello no le corresponde.

De acuerdo con nuestro sistema fiscal el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones autodeterminándose y como consecuencia de ello, efectuar la liquidación del crédito fiscal que ellos mismos se han determinado. La autodeterminación la efectúa el obligado de acuerdo a los elementos que conforme a las leyes fiscales debe considerar como ingresos en efectivo en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero; deducciones como son las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones entre otras deducciones que puede realizar el contribuyente. La autoridad fiscal tiene la facultad de efectuar (con base a las declaraciones rendidas por el contribuyente o el obligado solidario al autodeterminarse la verificación de su exactitud y veracidad).

En estas condiciones el contribuyente al autodeterminarse, puede en forma dolosa (intencional), excluir ingresos gravables, adicionar partidas como deducibles cuando no lo son, etc; todo ello a sabiendas de que comete un ilícito; el fisco, al verificar la o las declaraciones fiscales podrá encontrar que el contribuyente adeuda al fisco sumas que omitió, situación que la detecta con

posterioridad a la recepción de esos documentos y de esta manera se percata de la existencia de conductas delictivas.

Cabe señalar que en el delito de defraudación fiscal el engaño radica en que el obligado a cubrir contribuciones utilizó maniobras para hacer creer al fisco que no tenía la obligación de pagar.

Por lo tanto “la falta de pago parcial o total de contribuciones, en el delito de defraudación fiscal, se presenta como resultado del uso de engaños plasmados, generalmente en una declaración fiscal; sin embargo la omisión de presentar la declaración fiscal no es suficiente para integrar este delito, es menester la acción típica (dolosa) sea antijurídica y culpable, de ahí que la simple omisión de presentar la declaración fiscal constituya una infracción fiscal cuya sanción tendrá carácter administrativo consistente en pagar multas actualizaciones etc; como aparece en el capítulo dedicado a las infracciones fiscales en el Código Fiscal de la Federación; así pues si la omisión de pago no fue consecuencia de acciones dolosas consistentes en el uso de engaños no podrá hablarse del delito de defraudación fiscal.”⁴

Entonces para que se de el delito de defraudación fiscal, se requiere que el contribuyente omita el pago, mediante el uso de engaños, lo que implica que el obligado, generalmente presente una declaración en la que dolosamente, pretenda hacer creer al fisco que no tiene a su cargo obligación de pago, sea total o parcial, valiéndose, para ello, precisamente de su actitud falaz y mentirosa, y será en el momento en que el obligado fiscal presente la declaración o documento y en que utilice engaños cuando el delito de defraudación fiscal se consuma.

⁴ ORELLANA WIARCO Octavio Alberto, *El Delito de Defraudación Fiscal*. Ed. Porrúa, México 2001. pág 112

Otro de los elementos del delito de defraudación fiscal como ya habíamos mencionado es el aprovechamiento del error, el cual consiste en que el contribuyente a diferencia de la conducta engañosa no induce, no provoca, no motiva en forma alguna a que el fisco tenga una concepción equivocada de la realidad. La apreciación falsa de los hechos se produce en el fisco por si mismo, pero debido al error en que se halla hace entrega al contribuyente de algún bien o un derecho que no le pertenece y con ello el contribuyente se beneficia ilícitamente en perjuicio del fisco federal.

“Existe una conducta omisiva de quien como contribuyente obtiene por error del fisco un beneficio indebido y si bien su conducta inicialmente es omisiva, en cuanto que nada ha hecho para hacer saber al fisco que ha incurrido en el error de concederle un beneficio indebido, su conducta es de acción en cuanto se apropia de ese beneficio, es decir se comete a través de una omisión”⁵

“Así pues, en el delito de defraudación el sujeto recibe un beneficio indebido, con perjuicio del fisco, por error de este ultimo, sin que el sujeto aclare el error al fisco, sino mas bien actúa beneficiándose de tal error en su favor es decir, produce un resultado material”⁶

En este delito es necesario demostrar que el contribuyente, al aprovecharse del error del fisco lo hizo de forma dolosa, obteniendo con ello un beneficio indebido.

Las posibles situaciones de error por parte de la hacienda pública que aprovecha en su favor el sujeto, que así se beneficia, se presentan como consecuencia generalmente de la solicitud de devolución que el contribuyente efectúa al fisco, cuando el contribuyente solicita la devolución por un saldo a su favor y el fisco lo hace, pero por un error aritmético lo calcula por una suma

⁵ ORELLANA WIARCO Octavio Alberto, *El Delito de Defraudación Fiscal. Op. Cit Pág 114*

⁶ LOPEZ BETANCOURT, Eduardo. *El delito de fraude*. Ed. porrua, México. 1996 Pág 39

superior, y con un beneficio indebido para el, también se puede dar cuando el fisco de oficio y concluido el ejercicio fiscal, determina en favor del contribuyente la devolución de un supuesto pago indebido.

Por lo tanto el supuesto de la consumación de delito de defraudación fiscal para el caso de aprovechamiento del error se da en el instante mismo en que el sujeto recibe del fisco el beneficio indebido y este esta consiente del error de la hacienda pública.

A continuación citaremos un caso en el cual un contribuyente presenta su declaración en la cual omitió el pago del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, ya que en la declaración anual consignó ingresos menores a los realmente obtenidos y el valor de los actos o actividades en cantidad menor a los efectuados.

“Se detiene a empresario en el Estado de Chihuahua por defraudación fiscal

El día 20 de Mayo del año en curso, fue detenido en el Estado de Chihuahua, el empresario **LUIS ARBALLO GRAJEDA**, quien es Administrador Único y Accionista Mayoritario de la empresa "CONSTRUCCIÓN Y MAQUINARIA ESPECIALIZADA, S.A. DE C.V.”

La detención se efectuó por elementos de la Agencia Federal de Investigaciones pertenecientes a la Procuraduría General de la República, con base en una orden de aprehensión librada en su contra por Juez Tercero de Distrito en Chihuahua por el delito de Defraudación Fiscal, derivado de una querrela presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La querrela fue presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, querrela que se elaboró con base en los datos y documentos aportados por el Servicio de Administración Tributaria, recabados durante la visita domiciliaria que se le practicó al citado contribuyente en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

LUIS ARBALLO GRAJEDA era buscado en virtud de que durante el ejercicio fiscal de 1999, omitió el pago del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, ya que en la declaración anual normal consignó ingresos menores a los realmente obtenidos y el valor de los actos o actividades en cantidad menor a los realmente efectuados.

De los datos y documentos aportados por el Servicio de Administración Tributaria, se conoció que el monto de las contribuciones, que por el delito de Defraudación fiscal por lo cual asciende aproximadamente a \$3'000,000.00 (TRES MILLONES DE PESOS 00/100 MONEDA NACIONAL).

LUIS ARBALLO GRAJEDA será puesto a disposición del Juzgado Tercero de Distrito en Chihuahua para rendir su declaración preparatoria y así ser juzgado conforme a derecho.”⁷

En el caso anteriormente citado tenemos uno de los elementos esenciales de la defraudación fiscal que es el engaño a la hacienda pública, el contribuyente en su ejercicio fiscal de 1999 omitió el pago del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, ya que en la declaración anual señaló ingresos menores a los realmente obtenidos y el valor de los actos o actividades en cantidad menor a los realmente efectuados, con ello defraudó a la Hacienda pública por aproximadamente 3 millones de pesos, por lo cual es notorio que en este tipo de casos esta presente el dolo que se traduce en el engaño ya que el

⁷ <http://www.sat.gob.mx>

contribuyente debió saber y estar consiente que presentaba una declaración la cual no correspondía a la realidad y a pesar de ello lo hizo, es decir trato de engañar a la autoridad haciendo pensar que no tenía la obligación de pago, dando como resultado un perjuicio al fisco federal ya que dejó de percibir los ingresos a que tiene derecho.

Por lo tanto en el caso citado se integran los elementos para el delito de defraudación fiscal ya que con uso de engaños omitió el pago de impuestos y con ello obtuvo un beneficio indebido en perjuicio al fisco federal, sin embargo consideramos que por errores no debe operar el mismo criterio porque el castigo es el mismo que el que actúa dolosamente.

4.2.2 Los actos de mera omisión.

Los actos de mera omisión son aquellos en los que se deja de hacer algo que se tiene la obligación de realizar. Son violatorios de un mandato que en nuestro caso en específico sería de la legislación fiscal y del tema que estamos abordando es la omisión de la declaración por más de 12 meses, pero como ya se ha señalado en los puntos anteriores los actos de mera omisión no constituyen un delito, por lo tanto cuando se omite presentar una declaración como es el caso de la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, si no existe el engaño o el aprovechamiento del error nada impide que la situación de no presentación de la declaración haya sido por un simple olvido, distracción, negligencia o impericia del contribuyente, por lo cual estamos ante una falta administrativa y no ante un delito, así pues si la omisión de pago no fue consecuencia de acciones dolosas consistentes en el uso de engaños no podrá hablarse del delito de defraudación fiscal.

Gonzalez Salas refiriéndose a los actos de omisión afirma que “no se debe sancionar la mera pasividad consistente en la simple ausencia de la

declaración. No se trata simplemente de apuntar que no se cumplieron las obligaciones fiscales, sino que las autoridades encargadas de la administración de justicia deben fundar y motivar sus razonamientos con los cuales convenzan sobre todo al juez penal, que efectivamente se incumplieron las obligaciones fiscales con la finalidad de que se quería burlar a la Hacienda Pública para hacerla creer que no se tenía la obligación de pago”.⁸

Por lo tanto es muy importante que las autoridades funden y motiven sus razonamientos por los cuales se acusa al contribuyente de haber incurrido en el delito de defraudación fiscal ya que de lo contrario solo se estará en presencia de una falta administrativa misma que será sancionada con un multa, ya que no es lo mismo aquellos comportamientos que constituyen verdaderas maquinaciones de engaño para lesionar los bienes jurídicos que la mera omisión de la presentación de declaración por un olvido distracción, negligencia o impericia del contribuye.

Uno de los casos que señala el Código Fiscal de la Federación, como una falta administrativa es el descuido, el error en la cuantificación del crédito fiscal, errores aritméticos plasmados en las declaraciones que dan por resultado la omisión de pago de contribuciones, pero estas conductas la ley fiscal las cataloga como infracciones, pues la conducta omisiva no es dolosa, no existe el dolo por lo tanto no hay delito que sancionar pero si una falta administrativa la cual es sancionada con una multa.

Por lo tanto como habíamos ya mencionado resulta de gran importancia que las autoridades fiscales antes de iniciar cualquier procedimiento penal funde y motive los razonamientos con los cuales convenzan sobre todo al juez penal, que efectivamente se incumplieron las obligaciones fiscales con la finalidad de

⁸ GONZALEZ SALAS CAMPOS Raúl. *Los Delitos Fiscales. Op. Cit. Pág 67.*

engañar al fisco federal y hacerlo creer que no se tenía la obligación de pago y con ello obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

4.3 Inconstitucionalidad del artículo 109 fracción V del CFF.

La fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación dispone:

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

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

Es importante el referir que lo que impulso al legislador a crear el delito tipificado en la fracción anteriormente mencionada fue el combatir la practica de no presentar la declaración fiscal anual, sin embargo consideramos que solo puede ser acusado de haber incurrido en el delito de defraudación fiscal quien engaña al fisco federal o se aprovecha de algún error del mismo pero quien se abstiene de presentar una declaración anual ni engaña al fisco federal ni se aprovecha de algún error del mismo, esto no significa que quede impune la conducta ilícita antes referida ya que esta podrá ser sancionada administrativamente en los términos señalados en el Código Fiscal; es decir se le impondrá una multa.

Por lo tanto las garantías individuales que se están violando por el delito tipificado en la fracción V del artículo 109 el Código Fiscal de la Federación están contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución que protegen a los individuos de la incorrecta interpretación y aplicación de la ley.

Artículo 14

Nadie podrá ser **privado** de... la **libertad**... 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

Artículo 16

Nadie puede ser **molestado** en su **persona**... sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente que **funde y motive** la causa del procedimiento.

En este caso las disposiciones jurídicas que se interpretan y aplican incorrectamente son los artículos 108 y 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación, ya que en el caso del artículo 109 fracción V la simple omisión en la presentación de la declaración, el legislador considero pertinente trasladarla a la materia penal privando de la libertad aquel que incurra en dicha omisión, provocando un ambiente de franca alteración del principio de seguridad jurídica que debe regir en todo Estado de derecho, lo anterior es apoyado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis :

DEFRAUDACIÓN FISCAL. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA LA INDAGACIÓN PENAL SIMULTÁNEA AL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO.

El criterio reiterado por nuestro más Alto Tribunal, en el sentido de que la instrumentación de los procedimientos económico-coactivos no impide a la autoridad fiscal ejercer, conjunta o alternadamente, las acciones penales que deriven de la defraudación fiscal, no obsta para exigir que ello se dé sólo cuando con los elementos que se aporten a dichos procedimientos se acredite que el causante obró mediante engaño para obtener un beneficio indebido o para omitir el pago de sus contribuciones, o que, aun no mediando engaño, pudo pagar y no lo hizo, o bien, que se ha comportado habitualmente como un causante moroso, pues se debe acreditar, aun

presuntivamente, el dolo que, para darse, debe proyectar todo ilícito no culposo, ya que si bien, en principio, puede considerarse un ilícito el hecho de que un causante omite presentar dentro del plazo legal su declaración de impuestos o el pago de los mismos, sin embargo, no siempre se debe entender que ello configura el ilícito penal que nos ocupa, ya que resulta manifiesto que no es, la penal, la vía primaria a través de la cual el Estado debe pugnar por recaudar los impuestos que corresponde cubrir a los causantes, dado que ello auspiciaría una actitud confiscatoria, no sólo de los bienes de los causantes, sino de su libertad, provocando un ambiente de franca alteración del principio de seguridad jurídica que debe regir en todo Estado de derecho. Y si bien es prioridad del Estado el propiciar que le ingresen los créditos fiscales en que se apoya el desarrollo de los fines sociales que tiene encomendados y que, por lo mismo, tal cuestión proyecta un orden público cuyo resguardo no puede quedar al arbitrio de los gobernados, sin embargo, también de orden público se proyecta, y en una mayor dimensión, el resguardo, por el Estado, de las garantías de seguridad jurídica que requiere la población para ser eficaz receptora de los beneficios de la debida actuación del gobierno, lo cual no se dará de auspiciarse en la actividad exactora una vía inquisitoria y confiscatoria sobrepuesta a la viabilidad de ejercer procedimientos administrativos que, al no provocar la privación primaria de la libertad del causante moroso, le permite seguir teniendo oportunidad de obtener los medios económicos para cumplir con el pago de sus contribuciones, lo que, en primera y última instancia, debe ser la finalidad sustancial de la autoridad exactora.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.
NOVENA EPOCA. INSTANCIA: TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, FUENTE:
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Y SU GACETA TOMO XIV, OCTUBRE
DE 2001, PAG 1109. TESIS AISLADA XV.1o 25 P

Por lo tanto de acuerdo con la tesis anterior no es la penal, la vía primaria a través de la cual el Estado debe pugnar por recaudar los impuestos que corresponde cubrir a los causantes, dado que ello auspiciaría una actitud confiscatoria, no sólo de los bienes de los causantes, sino de su libertad, provocando un ambiente de franca alteración del principio de seguridad jurídica que debe regir en todo Estado de derecho. Y si bien es prioridad del Estado el propiciar que le ingresen los créditos fiscales, también de orden público se proyecta, y en una mayor dimensión, el resguardo, por el Estado, de las garantías de seguridad jurídica que requiere la población para ser eficaz receptora de los beneficios de la debida actuación del gobierno, lo cual no se dará de auspiciarse en la actividad exactora una vía inquisitoria y confiscatoria sobrepuesta a la viabilidad de ejercer procedimientos administrativos

4.4 Propuesta de reforma al artículo 109 fracción V del CFF.

El simple incumplimiento de una deuda nunca debe traducirse en la imposición de penas que afecten la libertad de las personas, a menos que la falta de pago se derive de la utilización de medios tales como el engaño o la simulación.

Este criterio ha sido útil al Derecho Penal para tipificar delitos tales como el fraude, en el cual lo que se castiga es una conducta encaminada a obtener un lucro indebido a fuerza de engaños, que no el simple incumplimiento de una obligación, esto en virtud de que la falta de pago por sí sola no reviste características de gravedad y peligro.

Ahora bien, en el delito de defraudación fiscal se castiga no el incumplimiento en el pago de los impuestos, sino el haber engañado de manera dolosa a la autoridad recaudadora para no hacer tales pagos, lo cual provoca que tal conducta se aleje de la esfera administrativa y sea sancionada por el derecho penal.

De conformidad con lo anterior, 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, 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 comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

Sin embargo, la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal prevé la imposición de penas privativas de libertad en los mismos términos que el artículo mencionado en el párrafo precedente, para quienes sean responsables de omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, sin que al efecto sea necesario que concurren elementos que acrediten la existencia de dolo o mala fe por parte del contribuyente, lo cual rompe con el espíritu de nuestra Carta Magna.

Se afirma lo anterior, ya que en el Código Fiscal de la Federación no se establece una diferencia entre la conducta relevante para el derecho fiscal de la trascendente para el derecho penal, es decir, no se agrega otro elemento que justifique que dicho incumplimiento sea punible, como sí ocurre en los demás casos de defraudación fiscal o defraudación fiscal equiparada contemplados en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal federal, numerales que sí prevén ingredientes que hacen de las hipótesis conductas intolerables, reprochables o peligrosas, tales como el engaño, la falsedad o la simulación, como a continuación se puede leer:

"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."

En atención a lo anterior, podemos señalar como elementos del delito de defraudación fiscal los siguientes:

- a) Engaños, aprovechamiento o errores; y
- b) Omisión parcial o total en el pago de una contribución, o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal.

De lo anterior se puede concluir que la esencia de la defraudación fiscal lo es el engaño, el ánimo fraudulento; ya que de lo contrario no sería posible distinguir el simple incumplimiento relevante para el derecho fiscal, de una conducta tutelada por el derecho penal, situación que es distinta a la que sanciona el delito previsto por el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, que sólo consiste en el incumplimiento del adeudo, pues quien causa un impuesto y esta obligado a su pago mediante una declaración y no presenta ésta, no engaña a nadie, sino que únicamente omite pagar.

Una normatividad como la hasta ahora examinada puede dar lugar a verdaderas injusticias que resultan violatorias de los principios de retribución y proporcionalidad de las penas, toda vez que el contribuyente que dejó de pagar sus deudas padecerá una pena privativa de libertad igual que el defraudador

que engañó de manera dolosa a las autoridades para dejar de pagar sus contribuciones, lo cual, insistimos, es injusto y desproporcionado.

Nadie pone en tela de juicio la obligación de los ciudadanos para contribuir a los gastos públicos, ni tampoco la necesidad de que las autoridades recaudadoras hagan uso de sus facultades para obligar a los particulares, incluso en contra de su propia voluntad, a pagar sus impuestos, pero creemos que el ejercicio de tales atribuciones debe estar sujeto a un marco legal que privilegie los derechos fundamentales por encima de cualquier arbitrariedad.

Mantener en sus términos inalterado un tipo penal como el contenido en la fracción V del Código Fiscal de la Federación creemos que es inadmisibles, no podemos mantener que una persona que omita presentar declaraciones de un ejercicio sea considerada defraudadora fiscal sin antes contemplar si en su conducta existió o no dolo.

En tal virtud, y de conformidad con lo antes expuesto, se propone lo siguiente

Se reforme la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

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

I - IV (...)

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

Con esto estaremos agotando el elemento esencial de la defraudación fiscal el animo doloso de defraudar a la hacienda publica, ya que el dolo exige el conocimiento de que se tenia que presentar una declaración fiscal con la cual se debió pagar una cantidad por concepto de contribución, que han transcurrido doce meses a partir de ello y querer o aceptar la realización de la omisión de

presentación de la declaración y la omisión de pago una vez transcurridos esos doce meses.

A lo propuesto en la presente tesis le damos mayor fuerza y soporte en virtud de la nueva reforma constitucional a la justicia penal la cual fue enviada por Ejecutivo a la Cámara de senadores y publicada en la Gaceta parlamentaria del Senado con fecha 13 de marzo de 2007, en la en la cual se propone el cambio del sistema inquisitorio al acusatorio.

Entre los cambios que se proponen con esta reforma se encuentra promover mecanismos alternos de solución de controversias que, en muchas ocasiones, resultan más apropiados para los fines de la justicia que la imposición de una pena de prisión, al restituir al agraviado en el pleno goce de sus derechos y reconstruir el orden social quebrantado por medio de la restitución y no de la represión. La existencia de estos mecanismos alternos de solución de controversias permite que el Estado mexicano centre sus capacidades institucionales en la investigación y persecución de los delitos que dañan la estructura social, el orden y la paz públicos. A su vez, es una forma de despresurizar el sistema judicial y lograr justicia pronta, completa e imparcial en tiempos breves, lo que generará satisfacción a la sociedad y a las víctimas.

Con esto apoyamos el hecho de que la pena de prisión no es el medio para sancionar el delito de defraudación fiscal a la persona que sea responsable por omitir presentar por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales dejando de pagar la contribución correspondiente ya que en este caso existen otros medios como lo es la multa, sin necesidad de llegar aun procedimiento penal y con ello la prisión por dicho delito.

Con la reforma constitucional se establece un sistema acusatorio en el que se respetan los derechos fundamentales de las partes se logra un equilibrio entre ambos hay un equilibrio procesal, pues el Ministerio Publico y la defensa actúan en condiciones de igualdad ante el Juez la libertad es la regla general y la detención una excepción.

CONCLUSIONES.

1. La Ley de Ingresos regula los impuestos que el Estado debe recaudar, así como otras fuentes de ingresos del Estado como las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, productos y derechos para sufragar el gasto público.

2. Los ingresos se dividen en tributarios y no tributarios; los primeros son aquellos que derivan de una relación jurídico-tributaria, formando parte de estos los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, por lo que, los ingresos no tributarios son todos aquellos derivados de un acto de derecho público o privado, de aprovechamientos productos y los derivados del financiamiento.

3. Los impuestos son contribuciones que establece el Estado a cargo de personas físicas y/o morales que se encuentran dentro del supuesto jurídico señalado por la ley por lo que su no cumplimiento implica sanciones incluso la comisión de un delito.

4. El nacimiento de la obligación se da en el momento en que la persona realiza el supuesto jurídico previsto en la ley fiscal y nos permite determinar cual disposición legal es aplicable a la situación y a partir de que momento será exigible.

5. La determinación y liquidación de créditos parte de la certeza de que el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación se ha dado en la realidad, una vez que se ha podido constatar ese hecho es necesario verificar en la ley el resultado del monto de la deuda a pagar y finalmente, por lo que son los particulares los que se autodeterminan, pero siempre y cuando las leyes fiscales lo ordenen y como en ellas se ordene.

6. Las consecuencias del incumplimiento de una obligación pueden ser la infracción administrativa, que va desde una multa, la clausura de negocios hasta la suspensión o revocación de patentes, esto como consecuencia del no cumplimiento de las disposiciones. Por lo que si el contribuyente comete una falta grave, es decir un delito, entonces la sanción podría ser incluso la privación de la libertad.

7. La infracción fiscal es la consecuencia a la contravención a normas de carácter administrativo y que pueden derivarse de una acción u omisión, mismas que son sancionadas generalmente por una autoridad administrativa competente, su consecuencia mas común es la multa, aunque puede haber otra clase de sanciones como son: el decomiso de bienes, sanción que la encontramos regulada en la Ley Aduanera cuando se configura el delito de contrabando, la clausura de negocios o establecimientos y la cancelación o revocación de licencias, permisos, autorizaciones o registros de ciertas actividades empresariales.

8. Delito fiscal debe entenderse cualquier conducta típica antijurídica y culpable que afecta en gran manera a las finanzas públicas y que por tal motivo los responsables de los mismos son sancionados administrativa y judicialmente, es decir independientemente de la sanción pecuniaria que se aplica al trasgresor de la norma jurídica, se aplica sanción corporal consistente en privación de libertad.

9. La defraudación fiscal es un delito que se manifiesta a través de una conducta dolosa, es decir el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace se vale de maquinaciones o artificios tendientes a presentar hechos falsos como verdaderos o a aprovecharse del error en que accidentalmente se encuentre la autoridad fiscal, es decir hay una omisión deliberada encaminadas a generar un perjuicio del Fisco Federal.

10. Los elementos para que se de, el delito de defraudación fiscal son: el uso de engaños o aprovechamiento de errores, la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución y que se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

11. En el delito de defraudación fiscal se obtiene un beneficio indebido cuando se tramitan devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que le corresponda, actuando con engaños o aprovechando errores de la autoridad para conseguir dicho beneficios.

12. En México el perjuicio al fisco federal se presenta cuando el contribuyente no cumple con la obligación que se encuentra contemplada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que el daño consiste en la falta de ingreso, es decir que el fisco deje de recibir los recursos a que tiene derecho.

13. El dolo en la defraudación fiscal es el supuesto en el que el sujeto actúa con conocimiento y voluntad de incumplir con las disposiciones fiscales que le son aplicables, evitando así el pago de las contribuciones a que esta obligado, ya sea en su totalidad o parcialmente, haciendo uso para conseguir sus fines del engaño o del aprovechamiento del error de la autoridad.

14. Del análisis del artículo 109 fracción V se desprende que en dicha fracción no existen los elementos de engaño ni el aprovechamiento ni tampoco se exige una conducta dolosa por parte del contribuyente tal como lo exige el delito de defraudación fiscal, sin embargo el legislador considero que la omisión en la presentación de una declaración por mas de 12 meses, y la omisión de pago de la contribución correspondiente, se debe castigar con las mismas penas de la defraudación fiscal, es decir para el legislador una omisión del acto es castigada como un delito y consecuentemente con pena privativa de la libertad y no como una falta administrativa lo cual consideramos es injusto.

15. De acuerdo con las tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que se configure la defraudación fiscal se requiere, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el contribuyente encuadre en un acto de omisión, ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión, por lo tanto los elementos esenciales para que exista el delito de defraudación fiscal son el uso de engaños o aprovechamiento de errores, mismos que si no se encuentran presentes no se configura el tipo penal.

16. Lo actos de mera omisión son aquellos en los que se deja de hacer algo que se tiene la obligación de realizar. Por tanto son violatorios de un mandato que en nuestro caso en específico sería de la legislación fiscal. Los actos de mera omisión no constituyen un delito, por lo tanto cuando se omite presentar una declaración como es el caso de la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, si no existe el engaño o el aprovechamiento del error nada impide que la situación de no presentación de la declaración haya sido por un simple olvido, distracción, negligencia o impericia del contribuyente, por lo cual en nuestra opinión estamos ante una falta administrativa y no ante un delito, así pues si la omisión de pago no fue consecuencia de acciones dolosas consistentes en el uso de engaños no debe hablarse del delito de defraudación fiscal.

17. Proponemos se reforme la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

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

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

Con esto estaremos agotando el elemento esencial de la defraudación fiscal el animo doloso de defraudar a la hacienda publica, ya que el dolo exige el conocimiento de que se tenia que presentar una declaración fiscal con la cual se debió pagar una cantidad por concepto de contribución y que han transcurrido doce meses y ante su negativa de pago debe ser castigado.

BIBLIOGRAFIA.

1. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal". Ed. Themis, México, 2005.
2. BAJO FERNANDEZ, Miguel. "Delitos contra la Hacienda Publica" Ed. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2000.
3. BAQUEIRO, Edgar. "Introducción y Personas. Ed Harla, México DF, 1995.
4. BOIX REIG, Javier BUSTOS RAMIREZ Juan. "Los Delitos Contra la Hacienda Pública". Ed. Tecnos, Madrid, 1987.
5. CARDENAS ELIZONDO, Francisco. "Introducción al Estudio del Derecho Fiscal". 2ª ed. Ed. Porrúa, México, 1997.
6. CORTINA GUTIERREZ Alfonso. "Ciencia Financiera y Derecho Tributario" Colección de estudios Jurídicos. Vol. I Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.
7. DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano" Ed. Porrúa, México, 2003.
8. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Ed. Limusa, México, 2003.
9. FLORESZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Ed. Porrúa, México, 1993.
10. GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. "Teoría de la Infracción Fiscal". Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.

11. GARZA SERVANDO, J. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Ed. Porrúa, México, 1949.
12. GIANNINI. A.D. "Instituciones de Derecho Tributario". Vol. I. Ed. De Derecho Financiero, Milán, 1962.
13. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "Procedimiento Tributario" Vol. 2. Ed. De Palma, Buenos Aires.
14. GONZALEZ SALAS CAMPOS, Raúl. "Los Delitos Fiscales". Ed. PerezNieto Editores, México DF, 1995.
15. JARACH, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario". Ed. Liceo Cima, Buenos Aires, 1969.
16. JARACH, Dino. "El Hecho Imponible". Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.
17. JIMENEX DE ASUA, Luis. "Tratado de Derecho Penal". Buenos Aires, 1956.
18. LOMELI CEREDO, Margarita."Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa, México, 1998.
19. LOPEZ BETANCOURT, Eduardo. "El Delito de Fraude". Ed. Porrúa, México, 1996.
20. MABARAK CERECEDO, Doricela. "Derecho Financiero Público". Ed. Mac Graw Hill, México, 2000.
21. MABARAK CERECEDO, Doricela. "Derecho Penal Fiscal Parte General". Ed. Lazcano Garza editores, México, 1993.

22. MARGAIN MONAUTOU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Ed. Porrúa, México 1997.
23. MARGAIN MONAUTOU, Emilio. "Nociones de Política Fiscal". 2ª edición. Ed. Porrúa, México, 1998.
24. NAVA NEGRETE, Alfonso. "Diccionario de Derecho Administrativo". Ed. Porrúa y UNAM, México, 2003.
25. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. "El Delito de Defraudación Fiscal". Ed. Porrúa, México, 2001.
26. PONCE RIVERA Alejandro y PONCE RIVERA Y CHAVEZ, Alejandro. "Estudio Practico de los Delitos Fiscales". Ed. ISEF, México, 2004.
27. RAMIREZ GUTIERREZ, José Othón. "Infracción, Diccionario Jurídico Mexicano". Tomo V. Ed. Porrúa, México, 1985.
28. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "Derecho Fiscal". Ed. Harla, México, 1986.
29. ROSSY, Juan M. "El Delito Fiscal". Ed. Bosch, Barcelona, 1989.
30. SANCHEZ GOMEZ, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano". Ed. Porrúa, México, 2003.
31. SANCHEZ GOMEZ, Narciso."Segundo Curso de Derecho Administrativo" 2ª edición, Ed. Porrúa. México 2002.
32. SANCHEZ GOMEZ, Narciso. "Los impuestos y la Deuda Pública". Ed. Porrúa, México, 2000.

33. SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, ADMINISTRACION DE RECAUDACION Y SECRETARIADO TECNICO DE LA COMISION DEL SERVICIO FISCAL DE CARRERA."Procedimiento Administrativo de Ejecución", México, 2002.
34. SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". Ed. Cárdenas, México 2003.
35. SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. "Nociones de Derecho Fiscal". Ed. Pac, México, 2005.
36. SANCHEZ VEGA, Javier Alejandro. "Defraudación Fiscal y sus equiparables como...." Ed. Sista, México, 1991.
37. TORRES LOPEZ, Mario Alberto. "Teoría y Practica de los Delitos Fiscales". Ed. Porrúa, México, 2001.

Hemerografía:

38. CELORIO VELA, Jesús Agustín. "Algunas Consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México". Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Numero 3. México 1997.
39. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Defraudación Tributaria" Revista Trimestre Fiscal. INOTEC, México, 1990.

Legislación consultada:

- Código Federal de Procedimientos Penales. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Código Penal Federal. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Ley Aduanera. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Ley Federal de Derechos. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Ley de ingresos de la Federación 2006.
- Ley de ingresos de la Federación 2007.
- Ley de ingresos de la Federación 2008.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Ley del Impuesto especial sobre Producción y Servicio. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.
- Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008

Fuentes electrónicas:

- (CD) Diccionario Jurídico 2000. Desarrollo Jurídico
- (CD) IUS 2007. Jurisprudencia y Tesis Aisladas Junio 1917 - Diciembre 2007. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación.
- <http://www.cddhcu.gob.mx>
- <http://www.ifai.org.mx>
- <http://www.impuestos.com>
- <http://www.inacipe.gob.mx>
- <http://www.intrasat/Agr/agr.htm>
- <http://www.presidencia.gob.mx>
- <http://www.sat.gob.mx>
- <http://www.senado.gob.mx/gaceta>
- <http://www.shcp.gob.mx>
- <http://www.sisi.org.mx>