



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

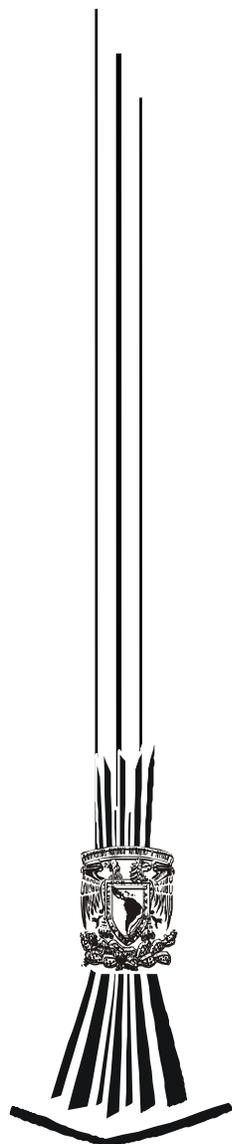
SEMINARIO DE TITULACIÓN COLECTIVA DE
DERECHO FISCAL

ELIMINACIÓN DE CALIFICATIVAS AL
ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN

T E S I N A
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A N :

AGUILAR ORTIZ LUIS ALBERTO
ALVAREZ HERNÁNDEZ SAÚL ALVARO



FES Aragón

ASESOR:
LIC. VELIA SEDEÑO CEA

MÉXICO, ARAGÓN

OCTUBRE 2009



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A dios padre: Gracias señor por darme la fuerza y persistencia, para conseguir el día de hoy una de mis metas, llenando mi ser de fe y confianza.

A mis padres Antonio Alvarez Ruiz y Rosa Nydia Hernández Sandoval: por ser una pareja excepcional, por su apoyo, comprensión, paciencia y por el invaluable hecho de haberme dado la vida, guiarme durante el trayecto de la misma con sus consejos y mano dura, para verme el día de hoy realizado como profesionalista, gracias por ser mis padres los amo.

A mis hermanos José Antonio, Sandra Iveth, Mario Cesar y Néstor Alan: gracias por alentarme en los momentos difíciles, el permitirme ser su hermano, por su compañía, llenarme de lindos momentos por el cariño que me han regalado y por compartir conmigo el día de hoy este logro.

A mis tíos Zenón, Margarita y Yolanda: por todos los consejos y apoyo que recibí de su parte a lo largo de mi vida.

A ti Julia Licea Aragón: gracias por compartir tu vida conmigo, estar a mi lado en todo momento, quererme como sólo tu lo sabes hacer; simplemente por compartir las cosas bellas de la vida.

A mis amigos José Fernando Tovar García, Ma. del Rocío Rodríguez Arvizu, Aurora Solís Chanez, José Antonio Moreno Sánchez, Victor Manuel Nava Galán, María Teresa Razo Méndez, Cesar Barrera Galán, Maricela Sandoval Guzmán, Victor Ramón Herrera Banda, Juana Mariana Covarrubias,

César Omar Santillán Montalvo, Ricardo Gil Medel, Luis Francisco Gallardo Vega, Julio Cesar Cervantes García, Sergio Corona, Tania Paulina Romero e Iván Vargas Martínez: por todo su apoyo, consejos y enseñanzas, que me obsequiaron incondicionalmente a lo largo de mi vida profesional. Sencillamente por brindarme su amistad. Gracias.

Especialmente a Luis Alberto Aguilar Ortiz, otro gran amigo y que hoy conseguimos una meta que nos trazamos, la cual nos costo mucho esfuerzo y que juntos logramos.

S. A. A. H.

A Dios: *Por el don de la vida; por permitirme llegar hasta este momento tan importante y lograr otra meta más en mi carrera.*

A la UNAM FES ARAGON y a cada uno de mis maestros: *Por haberme permitido formar como un profesional dentro de sus instalaciones y a aquellos que participaron en mi desarrollo profesional durante mi carrera, sin su ayuda y conocimientos no estaría en donde me encuentro ahora.*

A mis padres Fausto Aguilar y Magdalena Ortiz y a mis hermanos Norma, Martha, Rocio, Carlos y Víctor: *Por el cariño, apoyo, dedicación y cuidado que me han otorgado en cada instante de mi vida. Por guiarme sobre el camino de la educación. Por darme la estabilidad emocional, económica, sentimental para poder llegar hasta este logro que definitivamente no hubiese podido ser realidad sin ustedes. GRACIAS por darme la posibilidad de que de mi boca salga esa palabra...FAMILIA.; serán siempre mi inspiración para alcanzar mis metas, por enseñarme que todo se aprende y que todo esfuerzo es al final recompensa. Su esfuerzo, se convirtió en su triunfo y el mío.*

A mi cuñado Francisco Armando Muñoz (qepd): *Por haber sido en todo momento un hermano y un ejemplo para mi, cosa que no pude agradecerle en vida y de lo cual estaré eternamente endeudado con el.*

A mi abue Teresa Rodríguez (qepd): *Que donde quiera que este, se que pidió porque yo terminará mi carrera, ahora puedo decir que sus oraciones fueron escuchadas.*

Al H. Sínodo: Por su amabilidad y tiempo que se tomaron para leer, cuestionar y asesorar el presente trabajo; gracias a lo cual fue posible su conclusión.

*Agradecimiento especial para ti **Saúl Álvaro Álvarez Hernández** por haber realizado este trabajo conmigo, por soportarme, por haber sido mi apoyo durante este difícil período que concluimos, por haber logrado juntos este tan anhelado sueño para ambos, pero sobre todo por haber sido siempre mi amigo.*

*A mis amigos: **Marcelino Pérez Rodríguez, Alejandro o mejor dicho Don Cuco; de la carrera: Cesar Jiménez, Luís Francisco Gallardo, Ricardo Gil, Tania Paulina Romero, Cesar Omar Santillán, Sergio Corona, Julio Cesar Cervantes, Juana Mariana Covarrubias; de la Selección: Rigel, Antonio, Rodolfo, Christian, Paste, Cindy, Pilar, Fernanda, Ivette, Aline, Juan Carlos, Vanesa, Arturo, Abraham, Nalleli, Flavio, Laura, Rafael, Daniel, Armando, Omar, Agustín, Álvaro, Sinaí;** en fin a todos mis amigos pasados y presentes que me ayudaron a madurar como persona y que han estado ahí apoyándome en todas las circunstancias posibles, a todos aquellos que hicieron que cada momento fuera especial, divertido y ameno, con los que compartí tantas aventuras, campeonatos, experiencias, desveladas, triunfos, alegrías y llanto. Gracias a cada uno por hacer que mi estancia en la FES fuera excelente e inolvidable. **GRACIAS** a todos aquellos que en pequeña o gran medida me han ayudado para el logro de los objetivos que me he planteado a lo largo de mi vida, y a todos aquellos que han quedado o dejado huella en los recintos de mi memoria, siempre se los agradeceré.*

L.A.A.O.

Í N D I C E

	Página
INTRODUCCIÓN	I

CAPÍTULO I ¿QUÉ ES LA DEFRAUDACIÓN FISCAL?

1.1. Generalidades	2
1.2. La Obligación Tributaria	4
1.3. La Relación Jurídica Tributaria	5
1.4. El pago como medio de extinción del crédito fiscal	7
1.4.1 Tipos de pago	8
1.4.2 Objeto del pago	10
1.5. Efectos económicos del tributo	11
1.5.1 Repercusión	12
1.5.2 Difusión	14
1.5.3 Absorción	14
1.5.4 Elusión	15
1.5.5 Evasión	15
1.6. Concepto de Defraudación Fiscal	16

CAPÍTULO II ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL TIPO PENAL DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

2.1. Elementos del tipo de defraudación fiscal	21
2.2. Tipicidad	21
2.2.1 Elementos Objetivos	22
2.2.1.1 Sujeto activo y la calidad exigida para dicho sujeto	22
2.2.1.2 Sujeto pasivo y la calidad exigida para dicho sujeto	26
2.2.1.3 Bien Jurídico Tutelado	26
2.2.1.4 Objeto Material	27
2.2.1.5 Conducta	27

2.2.1.6 Resultado	30
2.2.1.7 El Nexo causal	31
2.2.2 Elementos Subjetivos	32
2.2.2.1 Dolo	33
2.2.2.2 Culpa	34
2.2.2.3 Otros elementos subjetivos distintos al dolo	35
2.2.3 Elementos Normativos	36
2.3. Atipicidad	37
2.4. Antijuridicidad	40
2.5. Causas de Justificación	41
2.5.1 Legítima Defensa	42
2.5.2 Estado de Necesidad	43
2.5.3 Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho	44
2.6. Culpabilidad	46
2.7. Inculpabilidad	48
2.8. Punibilidad	50
2.8.1 Sanción administrativa y sanción penal	52
2.9. Excusas absolutorias	55

CAPÍTULO III
ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN
(DEFRAUDACIÓN FISCAL)

3.1. Querrela y proceso penal	58
3.1.1 Autoridad fiscal facultada para interponer querrela	59
3.1.2 Facultades de comprobación	62
3.2. Tipificación	63
3.3. Defraudación fiscal calificada	64
3.4. Responsables en la comisión del delito de defraudación fiscal	67
3.5 Problemática actual de la defraudación fiscal contemplada en el Código Fiscal de la Federación en su numeral 108	69

Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

La parte económica estatal depende del ingreso tributario, entendiéndose por éste todas aquellas recaudaciones económicas en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos.

Siendo así que los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, toda vez que el impuesto refleja el objetivo que el mismo Estado persigue a través de la relación jurídico-tributaria, intentando obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas actividades económicas al sostenimiento de los gastos públicos. Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad que se debe acatar aún en contra de la voluntad del gobernado.

Todo esto nos demuestra la importancia de los impuestos dentro del Derecho Fiscal, toda vez que se encarga del estudio del principal instrumento jurídico del que el Estado se allega fondos de la ciudadanía.

Si bien es cierto que el ciudadano que paga sus impuestos se beneficia con todas las obras y servicios de interés general que la Administración Pública lleva a cabo, también es cierto que se trata de un beneficio indirecto y

compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual tanto a los que pagan como a los que no pagan.

Dando como resultado, en esencia, que todo impuesto implica una prestación y dándose esto, automáticamente, se genera entre el Estado y el contribuyente un vínculo jurídico que faculta al fisco a exigir la entrega de la prestación correspondiente a cambio de obras y servicios para la población, mismos que resultan de gran importancia toda vez que con ellos se completa un ciclo de vida social, al cubrir las necesidades del gobernado.

Pero, ¿que pasa si el gobernado o contribuyente no cumple con su parte, es decir, la obligación de contribuir al gasto público?, pues es fácil saberlo, no se cubrirán totalmente las necesidades del común de la población, generándose un efecto del pago, que resulta nocivo para la satisfacción de intereses del fisco para con la sociedad, tipificando con ello dos figuras jurídicas contempladas por la Legislación Fiscal (Código Fiscal de la Federación) como delitos, esto es comúnmente conocido como Evasión Fiscal, la cual engloba dos tipos penales, en este caso delitos especiales, como son el Contrabando y la Defraudación Fiscal, los cuales al ser realizados por algunos contribuyentes traen aparejadas grandes pérdidas al tesoro nacional.

En el presente estudio se dejará de lado el Contrabando, que no deja de ser un grave problema para el Estado y su economía, para abordar el tema de la Defraudación Fiscal, tomando en consideración la política que obedece a ciertos criterios de prudente racionalidad entre los que destaca el hecho de que es preferible, después de un conveniente escarmiento, dejar al contribuyente libre, produciendo y con mejores deseos de cumplir, ahora si correctamente con sus obligaciones fiscales, que mantener preso, improductivo y lógicamente resentido con la autoridad fiscal, a un ciudadano que, en otras condiciones, seguiría siendo económicamente activo.

Al establecer el impuesto por parte del Estado, no puede perderse de vista que, el pago de los tributos, es un sacrificio para los gobernados que les orilla, en múltiples ocasiones, a idear formas de evasión.

Tomando así en cuenta, dentro del primer capítulo, en el presente análisis, la reacción causa-efecto que se produce a la imposición del impuesto por parte del Estado, dando lugar a los efectos económicos del tributo que recaen en el particular, obteniendo así por resultado una conducta atípica al no cumplir con su papel dentro de la relación jurídico tributaria, por lo que se hará acreedor, en su momento a la sanción correspondiente.

Ya en el siguiente capítulo se dará paso al desarrollo del análisis dogmático del tipo penal de la Defraudación Fiscal, desglosando dentro del mismo un esquema abreviado para estudiar juicios jurídico-penales, dicho de otra forma, los niveles de estudio en que se divide cada tipo penal para un mejor entendimiento de los mismos, analizando los elementos objetivos, subjetivos y normativos que se tienen que dar para tener la tipificación de la figura delictiva en estudio.

Para terminar el análisis con un tercer capítulo en el cual se analiza el procedimiento penal en México por la comisión del multicitado delito, desde el Código Fiscal de la Federación que lo contempla en su numeral 108, estudiando así, tanto a la autoridad facultada para dar inicio con dicho procedimiento hasta llegar al ejercicio de la acción penal. Dentro del mismo y a manera de conclusión se otorga una propuesta que no pretende erradicar o evitar que se incurra en la comisión del delito de Defraudación Fiscal, sino hacer que el Estado concluya de manera satisfactoria con el motivo que dio origen al impuesto, recuperando esas contribuciones que daba por pérdidas, dando pie a que el contribuyente de cierta forma evite pasar cierto tiempo en prisión, siendo esto que lejos de beneficiar a cualquiera de las dos partes involucradas (fisco y contribuyente), son de gran perjuicio para toda la sociedad, toda vez que el contribuyente confinado a una prisión deja de realizar su actividad

productiva y con ello en definitiva merma su capacidad para continuar generando recursos económicos y así poder saldar su deuda con el fisco federal, siendo mas aún una nueva carga económica para el Estado al tener éste que solventar su manutención el tiempo que se encuentre en prisión.

CAPÍTULO 1

¿QUÉ ES LA DEFRAUDACIÓN FISCAL?

La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga el mismo. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo.

La operación del Estado se integra con todas las actividades que para hacer efectivo el derecho ha de llevar a cabo y con todas las accesorias que le ha encomendado, directa o indirectamente, su población.

Dentro de las funciones que el Estado debe cumplir está la de dar servicios a su pueblo; servicios que son de diversa índole y que implican gastos; por ello es ineludible que disponga de una Hacienda Pública suficiente.

Para construir una Hacienda Pública fuerte que logre cubrir todas las necesidades de la población, el Estado se encuentra facultado por la carta magna y diversos ordenamientos jurídicos que de ella emanan, para hacerse llegar de los recursos que satisfagan dichas necesidades, es así como el contribuyente se encuentra obligado a realizar

ciertas acciones en beneficio de la Hacienda Pública, representada por el fisco, quien es titular del derecho.

Así mismo se presentan los casos en los que el contribuyente no determina el tributo o lo hace en defecto y, merced a la intervención de la autoridad, se obtiene una determinación de contribuciones omitidas que implica una violación a la ley, siendo en el presente caso la Defraudación Fiscal; por ende el trasgresor o defraudador se hace acreedor a una pena.

1.1. Generalidades.

Como ya es sabido, todos los habitantes del territorio nacional debemos contribuir a los gastos públicos de manera general, proporcional y equitativa, según lo dispone la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus artículos 31 y 73, fracción XXX. Siendo en un sentido más estricto, que no solamente los mexicanos estamos obligados a pagar contribuciones, sino también los extranjeros y las personas morales extranjeras tienen esas obligaciones, siempre y cuando se encuentren en el supuesto jurídico que señala el numeral 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización. De ahí que todo individuo que se encuentre en territorio nacional de una forma u otra se convierte en contribuyente, ya sea con un

impuesto directo o un impuesto indirecto, por lo que el Estado, con su actividad propia de recaudación y administración, debe darle el mejor destino a esos recursos obtenidos, además de crear mecanismos que den legalidad a los actos de la autoridad, por ello surge el principio de legalidad; mismo que es transgredido con la actualización de la Defraudación Fiscal.

En este supuesto, la autoridad nos señala los requisitos o formalidades que deberán cumplir los contribuyentes o personas que las mismas Leyes les obligan, para estar dentro del parámetro de legalidad que la misma sociedad ha establecido con el transcurso del tiempo y que a final de cuentas es el objetivo principal del Derecho.

Ahora bien, en la Defraudación Fiscal, para que exista una conducta contraria a los ordenamientos jurídicos, es necesario que exista en dicho ordenamiento, un vínculo que los una, y en nuestro caso este vínculo se da con la obligación fiscal. Por tanto, si el contribuyente incumple esta obligación, lo lógico es que se haga acreedor a una sanción; esto por el hecho de afectar el patrimonio del Estado (señalando Estado en conjunto, como lo es territorio, población y gobierno); el contribuyente se va a hacer sujeto de un castigo, que puede ser una falta administrativa como es el caso de la multa, o también puede ser un delito y el cual puede llegar a ser una pena privativa de la libertad o, en su defecto, a ambos.

1.2. La Obligación Tributaria.

La obligación tributaria tiene su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, y se conceptúa como; “el vínculo mediante el cual el fisco tiene el derecho de cobrar y el contribuyente el deber de pagar una cierta cantidad de dinero, determinada en las Leyes Fiscales siendo, de manera general, equitativa y proporcional”.¹ De esta manera, el no cumplir con el pago de las contribuciones, no es solamente el incumplimiento de una Obligación Fiscal, sino un agravio en contra de la sociedad. Pues los miembros de la sociedad dejan de ser correctamente atendidos por falta de dinero para el pago de los servicios públicos, lo cual debe generar un castigo para el agresor.

Se puede enunciar a la Obligación Fiscal como la posibilidad de que el acreedor (Fisco) constriña el pago de una deuda, al deudor (contribuyente), deuda que nace exclusivamente por disposición de Ley.

¹ MARGAIN Manautou Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, 1996, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pág. 304.

Una vez colocado el contribuyente en los supuestos en los cuales se prescribe el pago, surge a su cargo el deber de enterar al Fisco, correspondiéndole a éste el derecho a percibirlo. Es la obligación de pago sobre la que se desarrolla el presupuesto de la Defraudación; por lo que sólo el que tenga la obligación de pagar puede incumplirla.

El cumplimiento de la Obligación Tributaria o Fiscal se satisface con la entrega de una cantidad de dinero (pago) que, en carácter de contribución, efectúa el particular al Estado.

1.3. La Relación Jurídica Tributaria.

“La relación jurídica tributaria, se puede entender como la vinculación de carácter obligacional entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente), que nace al producirse el hecho generador del Crédito Fiscal”.²

La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de poder, porque los sujetos de la misma se encuentran en un estado de igualdad jurídica ante la ley; el Fisco y el Contribuyente son iguales, uno es acreedor y otro deudor, siempre que la ley así lo disponga. Por ello; cuando la ley es interpretada en forma diferente por las partes, se acude a los

² Ibidem, pág. 308

Tribunales a dirimir la diferencia en un estado procesal de igualdad entre las mismas.

La cuestión en torno, a la cual gira el problema de la Defraudación se encuentra en la omisión en el pago de las contribuciones, como lo señala el artículo 31 fracción IV:

“ARTICULO 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.”

De lo anterior se desprende el deber que tenemos con el Estado para que cumpla con sus funciones de Servicio Público. Se establece así una relación entre particulares y el Fisco Federal conocida como relación jurídica tributaria consistente en el “conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo por parte del sujeto activo, y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley Tributaria”.³ Entendiéndose las obligaciones de carácter meramente fiscal.

³ DIEP Diep, Daniel, *Fiscalística*, México, 2002, Editorial PAC, S.A. de C.V., 2ª edición, pág. 626.

Dicho de otra manera, la acción constitutiva del delito de Defraudación Fiscal requiere de un presupuesto de hecho; la previa existencia de una relación jurídica tributaria entre el sujeto activo del delito y la autoridad fiscal que se traduce en el nacimiento de una deuda tributaria o la existencia de un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

1.4. El pago como medio de extinción del crédito fiscal.

“Al hablar de las formas de extinción de los propios tributos, estamos haciendo referencia a los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente hablando, mismo que son: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la caducidad.”⁴

En el presente apartado, sólo se hará referencia al pago; pudiendo mencionar que “pago” significa, de acuerdo con su acepción jurídica, el cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente le sea considerado como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola.

⁴ DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, 2002, Editorial Porrúa, 24ª edición, pág. 874

El pago es la forma más común de extinguir los créditos fiscales, y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es esta la manera en que se satisface plenamente los fines y propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene, de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos.

1.4.1. Tipos de pago.

En materia tributaria el pago se ha clasificado en diversos tipos, encontrando así:

- Pago liso y llano: Es el que realiza el contribuyente sin hacerle ninguna objeción al crédito fiscal.
- Pago en garantía: Es aquel mediante el cual el causante asegura el cumplimiento de la obligación tributaria para el caso de coincidir, en el futuro, en la situación prevista por la ley, mientras se resuelve si procede la solicitud de exención en los términos de la ley vigente aplicable.
- Pago bajo protesta: Es aquel que se efectúa, cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. En este caso, extingue el crédito fiscal y no implica

consentimiento con la disposición o resolución a la que se de cumplimiento.

- Pago provisional: Es el que se realiza con efecto interino, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores o bien que hace a cuenta del impuesto causado total definitivo; éste último que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien del impuesto anual aplicable al contribuyente. Por lo anterior los pagos provisionales se deducen del impuesto causado total definitivo.

- Pago de anticipos: Este pago puede confundirse con el pago anterior, porque éste también es un anticipo, pero siempre debe ser así porque la ley lo dispone por razones de política fiscal, en cambio en el anticipo propiamente se hace el pago en esta forma porque la ley prevé la existencia de imposibilidad material de que el causante lo haga definitivamente por diversas razones.

- Pago definitivo: Es el que se deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco; el pago que prevé la ley de ingresos mercantiles y casi la totalidad de los impuestos especiales al comercio y a la industria. Se estima que en nuestra legislación fiscal federal casi no existe este pago; considerando más bien dos modalidades: una cuando la

autodeterminación puede estar sujeta a verificación que es la más frecuente y la otra cuando no lo está.

- Pago extemporáneo: Es el que se entera fuera del plano legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento. El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

1.4.2. Objeto del pago.

“El objeto del pago, o su finalidad, es la realización o cumplimiento de la prestación que deriva del crédito fiscal y su efecto principal es la extinción del crédito fiscal y, por ende liberar al deudor o contribuyente de la obligación.”⁵

Para que se produzca dicho efecto, se requiere que el pago reúna los siguientes requisitos:

- Que el pago haya sido recibido por la autoridad fiscal, lisa y llanamente, sin condición de ninguna naturaleza.

⁵ PONCE Gómez Francisco, *Derecho Fiscal*, México, 2000, Editorila ISBN, 6ª edición, pág. 79.

- Que en el pago haya mediado buena fe de parte del contribuyente, o sea que la cantidad determinada sea sobre bases ciertas y reales.

1.5. Efectos económicos del tributo.

Una vez creado el impuesto legislativamente y en su caso debidamente reglamentado por el ejecutivo, conteniendo sus elementos constitutivos, crea una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la ley respectiva.

Por su parte el fisco adquiere el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para su eficiente recaudación. Es aquí cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos.

La consecuencia inmediata parece ser el pago de una prestación en beneficio del Erario. Sin embargo no es posible considerar la cuestión en términos tan sencillos. La hipótesis normativa de los impuestos toma como ámbito personal de aplicación a una pluralidad indeterminada de sujetos; en otras palabras, se esta en presencia de una disposición de carácter general, que tiene como origen y destino a una colectividad que se estimo productora de recursos económicos, integrando a su

vez un núcleo social en el que compiten los mas variados y contradictorios intereses personales, monetarios y hasta políticos. De tal manera que la reacción de los causantes frente a las cargas impositivas, en modo alguno revela uniformidad.

La mayoría de los autores están de acuerdo en que estos efectos son muy vastos y complejos. Se ha mencionado que su estudio “supone la aplicación de un análisis paciente y metódico a cada clase de impuesto, en el marco de diferentes regimenes económicos y de acuerdo con diversas hipótesis relativas a la naturaleza y situación del mercado”.⁶

Es así como se establecen cinco efectos económicos del tributo, los cuales a saber son:

1.5.1. Repercusión

“Es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto; es decir la persona a la que la ley señala como obligado al pago fiscal, traslada un gravamen a un tercero, quien a su vez puede retransmitirlo a otro.”⁷ Ésta se da en tres momentos:

⁶ ARRIOJA Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, 1996, Editorial Themis S.A. de C.V. 11ª edición, pág. 89.

⁷ Ibidem., pág. 92.

- Percusión.- “es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, es decir sobre quien tiene la obligación de pagarlo a la administración fiscal.”⁸ Lo ideal es que el contribuyente lo absorba en su economía, y no lo traslade en la operación que lo originó. Normalmente, el obligado directo de un impuesto, no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros lo soporten.

- Traslación.- “es el hecho de pasar la carga del impuesto a otras personas.”⁹ Cuando esta opera, en forma tácita o expresamente reconociéndolo la ley, se da origen al impuesto de cascada, ya que permite una sucesión de repercusiones que se reflejan sobre diversas etapas de la producción. El fabricante traslada el impuesto a los distribuidores; estos, a su vez, a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste en el consumidor.

- Incidencia.- “es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, aquella que ve afectada su economía por el impacto del gravamen.”¹⁰

Las tres etapas señaladas se pueden resumir de la siguiente manera: la percusión la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia el pagador (consumidor), y la traslación es pasar el

⁸ Ibidem., pág. 92.

⁹ Ibidem, pág. 93.

¹⁰ Ibidem., pág .95.

impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o solo el sujeto y el pagador.

1.5.2. Difusión.

“Consiste en que el pagador del impuesto sufre disminución en su ingreso, y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto.”¹¹

En consecuencia ésta persona limitara sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que provoca una disminución en los ingresos de sus proveedores, los que, a su vez, verán reducido su poder adquisitivo, y así sucesivamente.

El pago del impuesto afectará, por este procedimiento, a una serie de personas, disminuyendo sus ingresos y su capacidad de compra. De esta manera el impuesto puede afectar al sujeto pasivo nuevamente.

1.5.3. Absorción.

A través de ésta, el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, siempre procurando que su producción se

¹¹ Ibidem., pág. 96.

aumente o que disminuya su costo en las relaciones obrero-patronales o mejorando la tecnología.

1.5.4. Elusión.

Consiste en actos no sancionables por las disposiciones legales aplicables. Ésta se presenta cuando el contribuyente adopta cualquiera de las siguientes posturas:

- No realizar el hecho de la obligación fiscal.
- Se aprovecha al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible.
- Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la Ley Fiscal.

1.5.5. Evasión.

“La Evasión es considerada como una sustracción ilegal al pago. Ésta opera fundamentalmente como un caso de omisión del pago.”¹²

¹² Ibidem. pág. 104.

El contribuyente deja de cubrir los impuestos ya sea por ignorancia o por propia determinación. El primer supuesto se dará cuando la comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y por ende convertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. El segundo supuesto se dará cuando el causante de manera conciente decide enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal, perjudicando con ello a la hacienda pública.

De esta manera el contribuyente que realiza la evasión del pago, configura una conducta que cuadra dentro de los supuestos establecidos en legislación fiscal mexicana, los cuales se contemplan como delitos y que son el contrabando y la defraudación fiscal, ambos causan un gran perjuicio al fisco federal, dejando en esta ocasión de lado el contrabando a efecto de entrar al estudio de la defraudación fiscal, por ser materia del presente trabajo.

1.6. Concepto de Defraudación Fiscal.

“El término defraudación proviene de la raíz latina *defraudatio-onis* que significa acción y efecto de defraudar. A su vez, esta última palabra tiene diversos significados, entre los

cuales encontramos: privar a uno, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho.”¹³

El Diccionario de la lengua española, proporciona como significado “eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones”.

Ahora bien para la doctrina, la Defraudación Fiscal se presenta cuando tal conducta fraudulenta perjudica el patrimonio de una Administración Pública. Así, entendiendo el fraude como medio apto para engañar o sorprender la buena fe ajena, está empleado por la legislación penal respecto a la figura que se estudia.

Por otro lado, los autores han señalado que el delito de Defraudación Fiscal en realidad trata de un fraude muy especializado ya que básicamente tiene los mismos elementos que el fraude, esto es:

- a) El engaño o aprovechamiento del error.
- b) La obtención de una prestación ilícita.

¹³ INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, UNAM, *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo II, México 2000, Porrúa, pág. 1014.

De tal suerte que el delito a estudio se encuentra contemplado en el Código Fiscal de la Federación vigente, dentro del primer párrafo del artículo 108 del que establece lo siguiente:

“Comete el delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal”

Analizando lo anteriormente transcrito se desprende que para la tipificación de la Defraudación genérica es necesario que se den los siguientes supuestos:

- 1.- El uso de engaños o aprovechamiento del error y,
- 2.- Que en virtud de la acción engañosa o el aprovechamiento del error se logre omitir total o parcialmente el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Desde el momento en que el Estado tiene el derecho a recibir las contribuciones y a exigir su pago, puede considerar el monto de las mismas como propio, independientemente que no los haya obtenido.

Cuando el Contribuyente decide no enterar las cantidades respectivas afecta a la Hacienda Pública y se beneficia, en contrapartida. El beneficio indebido es el reflejo de omisión en el pago de las contribuciones, ya que se aprovecha del dinero que no le pertenece, traducido en el no ingreso al Tesoro Público.

Por beneficio indebido o enriquecimiento sin causa, se entiende “la ventaja de naturaleza económica obtenida por una persona con menoscabo del patrimonio de otra y que carece en absoluto de justificación.”¹⁴ En consecuencia el beneficio indebido es la ganancia económica que se obtiene de manera ilícita; configurándose así la figura delictiva de la Defraudación Fiscal.

La Defraudación Fiscal constituye una conducta no sólo nociva para el Estado, sino para su Población, siendo facultad del primero perseguirla y punirla, y la segunda no sólo evitarla sino, de así señalarlo la ley, denunciarla.

¹⁴ GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, México, 1982, Cárdenas Editor y Distribuidor, pág. 397.

CAPÍTULO 2

ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL TIPO PENAL DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

“El tipo penal, es el instrumento que sirve al legislador para describir el comportamiento del individuo en su fase prohibitiva u ordenada, dicho instrumento va ligado a una sanción penal.”¹⁵

A su vez el tipo penal se compone con diversos elementos que son aquellos que lo conforman en concreto.

En éste orden de ideas y tratándose de delitos, se crean los ordenamientos penales que contemplan cuáles son los mismos, así como la penas a que se hacen acreedores los delincuentes; pero no todos los delitos se encuentran contemplados en los ordenamientos penales, hay algunos que se encuentran en otro tipo de ordenamientos, es decir en una ley especial y que su finalidad principal no es la de aplicar penas sino regular una materia en específico, como es en este caso el Código Fiscal de la Federación. Por tanto, al estar contemplado el delito en dicho ordenamiento, a éste se le nombrará “delito especial”. Pero en sí, -¿qué es un delito? - La definición de acuerdo al Código Penal Federal es: toda acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo

¹⁵ CONSTANTINO Rivera, Camilo, *Economía Procesal*, México, 2006, MaGister Editorial, pág. 36

la amenaza de una pena o sanción criminal, pero para que esta sea más completa podemos decir que es una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible, aunque algunos autores refieren que la punibilidad es una consecuencia y no un elemento.

2.1. Elementos del tipo de defraudación fiscal.

Se ha establecido que un elemento del delito es todo un componente, indispensable para la existencia del mismo; y es difícil concretizar una unidad de criterios en cuanto a los aspectos, caracteres y fundamentos de los componentes o elementos del delito, por lo que con base en la denominación realizada por nuestro ordenamiento jurídico trataremos de hacer una breve explicación de los elementos del delito a estudio.

2.2. Tipicidad.

“La tipicidad es una de las bases fundamentales de todo sistema penal, el tipo es la descripción material del comportamiento en la ley penal, es decir el delito abstracto y la tipicidad es la característica del delito concreto.”¹⁶

¹⁶ CARRANCÁ y Trujillo, Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, México, 1990, Porrúa, 13ª Edición, pág. 45.

Así entonces para que concurra la tipicidad en el delito de defraudación fiscal deberá existir la adecuación de la conducta al tipo, de tal manera que la conducta realizada por el sujeto activo se encuadre al contenido del Código Fiscal de la Federación en su artículo 108.

De tal suerte, en el delito de defraudación fiscal una conducta será típica cuando alguna persona, valiéndose de engaños o de aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco Federal.

Para la existencia de la tipicidad se requiere forzosamente la existencia de ciertos elementos, que se dividen en objetivos, subjetivos y normativos, por lo que a falta de alguno el tipo no se configura, dichos elementos en el tipo de defraudación fiscal son:

2.2.1. Elementos Objetivos.

2.2.1.1. Sujeto Activo y la calidad exigida para dicho sujeto.

“El sujeto activo es el autor o partícipe del hecho típico acaecido.”¹⁷

¹⁷ QUINTINO Zepeda, Rubén, *Dogmática Penal Aplicada*, México, 2007, MaGister Editorial, 2ª edición, pág. 28.

Dicho sujeto en ciertos tipos debe reunir cierta calidad específica exigida por el mismo, que no es otra cosa que la calidad exigida por el tipo penal, misma que permite distinguir entre delitos que pueden ser cometidos por cualquier persona, y delitos especiales.

De tal suerte y con base en lo anterior, en el delito a estudio, el sujeto activo requiere calidad, como lo es la de tener una posición de contribuyente respecto del pasivo, como lo establece la ley, pues sí no tiene esa calidad, es evidente que con relación al tipo contemplado en Código Fiscal de la Federación dentro de su artículo 108 existirá una atipicidad.

Así mismo, se pueden presentar las diversas formas de intervención en el delito por parte del sujeto activo; cuando sean varios individuos los que cooperen de alguna u otra manera para la realización del delito de defraudación fiscal; como se menciona dentro del Código Fiscal de la Federación en su artículo 95, el cual contempla las formas de autoría y participación por parte del sujeto activo en la comisión de tal delito:

Artículo 95: Son responsables de los delitos fiscales quienes:

I.- Concierten la realización del delito.- Por concertar se entiende pactar, ajustar, tratar o acordar algo. Es evidente

que el acuerdo en sí, no constituye el delito, se requiere que éste se haya consumado o iniciado la ejecución del mismo. Por lo tanto será responsable todo aquel que haya participado en la planeación del delito de defraudación fiscal, pero únicamente hasta que se hayan llevado a cabo actos de ejecución tendientes a la realización del mismo.

II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.- En este caso se contempla a aquel o aquellos que ejecutan directamente la conducta típica y serán aquellos que por engaño o aprovechamiento de errores omitan el pago total o parcial de alguna contribución, originándose así el delito en estudio.

III.- Cometan conjuntamente el delito.- Es el caso de la participación de dos o mas sujetos en la ejecución del delito entendiendo como participación la voluntaria cooperación de varios individuos en la realización del mismo, sin que el tipo requiera de esa pluralidad.

IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.- Al respecto se hace alusión a los casos en que el sujeto se vale de otro para ejecutar el delito, sin embargo éste obra como simple instrumento, careciendo

de conocimiento y voluntad propia y realizando el acto bajo la inducción de otro.

V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.- A diferencia del anterior el individuo no es un instrumento del otro, ya que actúa por voluntad propia pero sus razones fueron recibidas de otro; es el caso de un sujeto que instiga o persuade a otra persona para que cometa el delito.

VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.- En ésta se contempla el caso de aquel que auxilia o coopera para la realización de la conducta típica, se diferencia del tercer supuesto en que aquella la cooperación es principal y en esta es accesoria. En aquella se colabora para cometer conjuntamente el ilícito y en ésta solamente se auxiliar a cometerlo.

VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.- Se establece el caso de un sujeto que no actúa en la realización del ilícito, pero que cumpliendo una promesa anterior, auxilia en el encubrimiento. Dicho sujeto no actúa en la comisión del delito, sino que ofrece ayudar a otro después de cometido éste.

2.2.1.2. Sujeto pasivo y calidad exigida para dicho sujeto.

En términos generales, “el sujeto pasivo es la persona titular del bien jurídico protegido.”¹⁸

En particular el sujeto pasivo cuando requiere calidad se le denomina sujeto pasivo personal y en caso contrario se le denomina sujeto pasivo impersonal, de ahí que en el delito a estudio se advierte que el sujeto pasivo no puede ser cualquier persona, toda vez que el sujeto pasivo del delito en comento; no es el funcionario encargado de la recaudación de las contribuciones, que es engañado o el que se encuentra en un error. El sujeto pasivo del delito de defraudación fiscal es el Estado en su carácter de titular del tesoro público, es decir, el fisco federal.

2.2.1.3. Bien Jurídico Tutelado.

“Representa el valor o interés que protege la norma penal, es personal o suprapersonal.”¹⁹

“En el delito a estudio, al igual que en los demás delitos fiscales, es el tesoro público, es decir la hacienda pública.”²⁰ El

¹⁸ Ibidem, pág. 29

¹⁹ Ibidem, pág. 29

²⁰ LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, México, 1979, Porrúa, pág. 29.

bien jurídico que se tutela en la defraudación fiscal es entonces el activo patrimonial del sujeto pasivo (Estado), ya que cuando el sujeto activo omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal y con dicho comportamiento se lesiona el interés jurídico.

2.2.1.4. Objeto Material.

En relación al delito de defraudación fiscal el objeto material es la cosa (contribución o beneficio indebido) sobre el cual el sujeto ejecuta su conducta al omitir su pago u obtener el beneficio indebido ya sea engañado o aprovechándose del error en que se encuentra el sujeto pasivo.

2.2.1.5. Conducta.

En la defraudación fiscal existe un presupuesto de la conducta, el cual consiste en la obligación tributaria (Capítulo I); así es que estamos ante un elemento jurídico que además es previo a la conducta, ya que antes de ésta, surge la obligación tributaria, y sólo bajo ésta condición puede omitirse el cumplimiento de la obligación fiscal, y de no presentarse dicha situación, es decir, en caso de ausencia del presupuesto, no podrá realizarse la conducta típica, dicho en otras palabras el

delito de defraudación fiscal se podrá dar siempre y cuando exista una obligación tributaria.

“La conducta es el comportamiento, activo u omisivo, mediante el cual se da dinamismo al núcleo o verbo rector del tipo penal. La conducta típica puede ser realizada mediante acción, omisión, o comisión por omisión.”²¹

El delito de defraudación fiscal es un delito de acción cuando la conducta se expresa por hacer positivo; y de omisión cuando la conducta se manifiesta por una inactividad.

Teniendo en cuenta que “la acción es el movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en la creación del peligro de que se produzca dicha modificación,”²² en el delito a estudio la acción se presenta a través del engaño.

Respecto de la omisión como actividad o inercia corporal conducida por la voluntad; entonces “la omisión es el no hacer un movimiento corporal esperado, que debió producir un cambio en el mundo exterior, que por la inacción quedó sin

²¹ JIMÉNEZ de Asúa, Luis, *Tratado de Derecho Penal, Tomo III*, Buenos Aires, 1965, Losada, 3ª edición, pág. 228.

²² GONZÁLEZ Bustamante, Juan José, *Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano*, México, 1967, Porrúa, pág. 37.

dicha modificación.”²³ La omisión en el delito de defraudación fiscal se presenta por medio del aprovechamiento del error.

En lo que se refiere a la conducta del delito a estudio, el multicitado artículo 108 menciona:

“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 lectura del artículo anterior se desprende que la forma de manifestación de voluntad, se puede presentar en engaño o aprovechamiento del error. Mencionaremos que el engaño puede considerarse desde dos aspectos según se trate del sujeto activo o del pasivo: el primero, el sujeto activo debe conocer la realidad, ya que de no conocerla, no engaña, si no que comunica al sujeto pasivo un error de que el mismo es víctima, el engaño desde el punto de vista del sujeto activo, implica pues un acto de conocimiento de la realidad y un acto de voluntad. Estos elementos determinan que el delito que se hace referencia es un delito exclusivamente intencional. El sujeto pasivo únicamente acepta como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado, por lo tanto, el sujeto pasivo padece el engaño en virtud de la conducta del sujeto activo.

²³ Ibidem, pág. 40

El aprovechamiento del error es una abstención por parte del protagonista, supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso de la circunstancia que recae en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo, no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, simplemente conociéndolo se abstiene de hacer saber a la misma la falsedad de su creencia y se aprovecha de ello para realizar una finalidad dolosa.

Lo común en el engaño y el aprovechamiento del error, es el estado psíquico en que se encuentra la víctima; una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos. El engaño es pues el aspecto positivo de la conducta, es una acción llevada a cabo para inducir al error. El aprovechamiento del error es el aspecto negativo de la conducta, es la omisión de hacer conocer la verdad a una persona que tiene un falso conocimiento.

2.2.1.6. Resultado.

“El resultado es la consecuencia de la acción que la ley considera decisiva para la realización del delito o la que es lo mismo, la realización del tipo fijado por la ley.”²⁴ Al cometerse el delito de defraudación fiscal, se esta menoscabando el

²⁴ JIMÉNEZ Huerta, Mariano, *Derecho Penal Mexicano*, , México, 1985, Porrúa, 5ª Edición, Pág. 98.

patrimonio del Estado y por consecuencia se está causando un daño, debido a que anteriormente había surgido una obligación fiscal, lo que significa un crédito a favor del Estado, aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la hacienda pública.

El resultado en el tipo de la defraudación fiscal, es de carácter material consiste en el uso de engaños o aprovechamiento de errores, para omitir total o parcialmente en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, lo cual se concretiza en una mutación en el mundo exterior.

2.2.1.7. El Nexo Causal.

“El nexo causal es la relación lógico-natural necesaria que debe existir entre la conducta y el resultado material acaecido.”²⁵

“La conducta debe estar ligada con el resultado por una relación de causalidad, de manera que se pueda atribuir al resultado la conducta realizada por el autor.”²⁶

²⁵ QUINTINO Zepeda, Rubén, Ob. Cit. Pág. 29.

²⁶ Ibidem, pàg 30

En lo que corresponde al delito de defraudación fiscal, el engaño o el aprovechamiento del error deben ser tales que a merced de ellos se cauce un perjuicio al fisco por la falta de pago de las contribuciones que se deben pagar, o por la obtención del beneficio obtenido. De no existir dicha relación no habrá defraudación.

2.2.2. Elementos Subjetivos.

“Los elementos subjetivos, son aquellos que se encuentran en el interior del sujeto, los cuales son el dolo, la culpa y otros exigidos por el tipo distintos al dolo.”²⁷

De tal suerte que el derecho penal a través del Código Penal Federal únicamente reconoce los delitos dolosos y culposos, como lo señalan los siguientes artículos:

“Artículo 8.- Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.”

“Artículo 9.- Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley;”

²⁷ JIMÉNEZ de Asúa, Luis. Ob. Cit. Pág. 274.

2.2.2.1. Dolo.

El dolo ha sido clasificado por la doctrina según diversos criterios, sea por su nacimiento, contenido, intensidad, etcétera, atendiendo a la voluntad y al resultado se clasifica de la siguiente manera:

* Dolo Directo.- “Acontece cuando autor del hecho se representa como segura la realización del resultado típico.”²⁸ En el delito de defraudación fiscal, éste ocurre cuando el sujeto busca y consigue engañar a la autoridad o se aprovecha del error en que se encuentra esta, consiguiendo uno de los dos resultados o ambos, que contempla el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, es decir, la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o de algún beneficio indebido.

* Dolo Eventual.- “El autor del hecho se representa como poco segura la realización del resultado típico y acepta el mismo en caso de que se produzca.”²⁹ El cual no acontece en tratándose del delito a estudio.

Como es de apreciarse, el delito de defraudación fiscal únicamente puede configurarse como dolo directo; toda vez

²⁸ Ibidem, pág. 279

²⁹ Ibidem, pág. 280

que, por su particular forma de llevarse a cabo, para encuadrar la conducta del sujeto activo misma que se encuentra regulada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, establece que dicho tipo penal se configura cuando el agente con uso de engaños o el aprovechamiento del error en que se pueda encontrar el fisco federal, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio de este último.

De tal suerte que no se puede alegar a favor del trasgresor, alguna causa de exclusión del delito, contempladas éstas en el Código Penal Federal artículo 15; en razón de que la conducta por él desplegada, tiene que ir encaminada única y exclusivamente a la omisión total o parcial de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido, tipificando con ello el cuerpo del delito de Defraudación Fiscal. Por lo que respecta a las causas de exclusión del delito que se mencionan dentro del Código Penal Federal se analizarán posteriormente en apartados respectivos durante en el cuerpo del presente trabajo.

2.2.2.2. Culpa.

Por lo que respecta a la culpa, ésta se encuentra definida en el párrafo segundo del artículo 9 del ordenamiento jurídico en cita:

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

En el delito de defraudación fiscal es imposible que se pudiera presentar la culpa, toda vez, que como hemos mencionado es un delito eminentemente doloso.

2.2.2.3. Otros elementos subjetivos distintos al dolo.

“Son la valoración subjetiva que se debe de llevar a cabo para desentrañar el estado anímico del sujeto activo. Este puede referirse a cierta tendencia, ánimo, propósito, fin o móvil; para obtener un beneficio indebido u omitir el pago de alguna contribución.”³⁰

Son referencias subjetivas del injusto, inherentes al dolo, los medios utilizados por el sujeto activo para llevar a cabo la defraudación fiscal, el uso del engaño o aprovechamiento del error. Estos vocablos son una condición anímica especial

³⁰ Ibidem, pág. 284

dolosa del sujeto activo. En cuanto al elemento subjetivo referido, es la omisión total o parcial de alguna contribución, así como la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

De esto se desprende que “el elemento subjetivo del injusto tiene un doble sentido en la defraudación fiscal. Por un lado el sujeto activo debe saber que esta violando la Ley Fiscal, pero además debe querer ese resultado que se traduce en la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido; la defraudación fiscal se convierte así en una voluntad consciente de cometer el acto prohibido por la ley.”³¹

2.2.3. Elementos Normativos.

Son aquellos cuya comprensión se hace depender dentro del contexto de una norma. Ahora bien el delito de defraudación fiscal contiene determinados elementos normativos, como son; por un lado la obtención de un beneficio indebido y el otro elemento normativo es el resultado de la conducta, es decir, el perjuicio al fisco federal.

³¹ DIEP Diep, Daniel. Ob. Cit., pág. 631.

2.3. Atipicidad.

La atipicidad representa el aspecto negativo de la tipicidad, y existe ésta cuando falta alguno de los elementos del tipo requeridos por la descripción legal, analizados anteriormente. En tal supuesto la conducta resultará atípica.

Es conveniente distinguir entre falta de tipo y atipicidad; toda vez que la primera se da cuando hay una ausencia total del tipo, es decir, cuando en el catálogo de delitos no es incluida una conducta, la segunda se da cuando si hay tipo, pero la conducta no se amolda exactamente al mismo.

El Código Penal Federal en su artículo 15 fracciones segunda y octava, establecen como causas de exclusión del delito, las siguientes:

“Artículo 15. El delito se excluye cuando:

...

II. Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;

...

VIII. Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible:

- a) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal;
- b) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.
...

Con lo anterior se establece que las causas por las cuales puede presentarse una conducta atípica se reducen a las siguientes:

a) Error de tipo. “Se presenta cuando el autor doloso yerra sobre alguno de los elementos objetivos del tipo penal.”³² En este orden de ideas, y atendiendo a la teoría del error; el error de tipo puede ser vencible o invencible; en el primer caso se entiende que elimina el dolo del autor, al existir una forma en que el autor pueda sobreponerse a dicho error, por lo cual subsiste la penalidad por el delito culposo que se trate, siempre y cuando dicho delito acepte la culpa como manera de llevarse a cabo la conducta; por lo que en el delito de defraudación fiscal, al no aceptar una conducta culposa como forma

³² QUINTINO Zepeda, Rubén, Ob. Cit. Pág. 30.

configurarse el delito al ser eminentemente doloso, quedaría impune la conducta cometida bajo un error de tipo vencible; mientras que en la segunda clasificación del error, es decir el error de tipo invencible, el tipo en definitiva se excluye.

Con ello se establece una forma de exclusión del delito, para la defraudación fiscal, en razón de que si se acredita por parte del supuesto sujeto activo la presencia de un error de tipo vencible o invencible, ya sea porque desconoce la existencia del pago de alguna contribución, o cuando debiese presentarse esta, es entonces que podría alegar la atipicidad de su conducta; esto exclusivamente por cuanto hace al delito básico de defraudación fiscal. Ya que si se piensa que la misma excluyente puede operar para el delito calificado, esta no puede alegarse, ya que dentro de las calificativas se encuentra por ejemplo, el usar documentos falsos, con ello resultaría por demás inverosímil que el trasgresor alegue el desconocimiento de dicha conducta, ya que todo ciudadano sabe que el usar documentos falsos va contra la ley, tratándose de cualquier materia.

b) Consentimiento conformidad. “Recae sobre bienes jurídicos disponibles, entonces, excluye la tipicidad del comportamiento, precisamente cuando el consentimiento de la víctima es presupuesto para la existencia del tipo penal de que se trate. Dicho consentimiento puede ser expreso, tácito o

presunto.”³³ En el tipo penal a estudio, por tratarse de un bien jurídico no disponible, tal consentimiento no se puede presentar.

2.4. Antijuridicidad.

Ahora se hace el estudio del tercer elemento, la antijuridicidad que es parte esencial para la integración del delito.

Tradicionalmente se ha entendido la antijuridicidad como lo contrario a la norma penal; la conducta antijurídica es aquella que viola una norma penal tutelar de un bien jurídico, al no ser que se encuentre amparada por una causa de licitud o justificación.

En el caso en concreto la antijuridicidad se presenta cuando el sujeto activo realiza una conducta de acción mediante la cual con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

³³ JIMÉNEZ Huerta, Mariano. Ob. Cit., pág. 106.

2.5. Causas de Justificación.

Por otro lado, la ausencia de antijuridicidad se da cuando la conducta típica esta en aparente oposición al derecho, y sin embargo no es antijurídica por mediar una causa de justificación. Por lo tanto las causas de justificación representan el elemento negativo de la antijuridicidad.

Son causas de justificación las que excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; esto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspectos de delito, pero en los que falta, sin embargo el carácter de ser antijurídicos, de contrarios a derecho, que es el elemento más importante del crimen.

Dogmáticamente las causas de justificación están recogidas en el Código Penal Federal en su artículo 15 fracciones IV, V y VI. Así se considera que las causas de justificación del delito que recoge dicho ordenamiento y que tiene por fundamento el principio de interés preponderante; son las siguientes: legítima defensa, estado de necesidad y cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho.

A continuación se analizan cada una de estas causas de justificación para determinar si tienen aplicación en el delito de defraudación fiscal.

2.5.1. Legítima defensa.

En cuanto a la legítima defensa el Código Penal Federal señala en su artículo 15 fracción IV:

“Artículo 15 El delito se excluye cuando:

...

fracción IV.- Se repela una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.”

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario, el hecho de causar daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias, o a los de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión.

Es por lo tanto resulta evidente que no puede ser una causa de justificación para la defraudación fiscal la legítima defensa, puesto que no puede alegarse que el cobro de las contribuciones sea una agresión sin derecho, toda vez que dicho cobro esta regulado por una legislación creada ex profeso.

2.5.2. Estado de Necesidad.

En la fracción V del citado artículo 15 se define al estado de necesidad de la siguiente manera:

“Artículo 15.- El delito se excluye cuando:

...

fracción V.- Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo.”

A pesar de que muchos contribuyentes consideran que el panorama fiscal es desolador y en su opinión su situación es grave, el contribuyente debe prever la ocasión en que deba cumplir con sus obligaciones fiscales. Por lo tanto como si se

tiene el deber jurídico de afrontar el peligro, no se cumple con este requisito.

Además en esta fracción se estipula que el sujeto en estado de necesidad lesiona, otro bien de igual o menor valor que el salvaguardado. Por lo tanto partiendo de la premisa que el interés general debe predominar sobre el particular, se concluye que la hacienda pública reviste mayor jerarquía que el interés de un particular. Por lo anterior se establece que aquel que defrauda al fisco federal no está lesionando un bien de menor o de igual valía que el salvaguardado, sino por el contrario uno de mayor importancia.

Por tanto de las anteriores consideraciones se concluye que tampoco se puede alegar estado de necesidad en la defraudación fiscal.

2.5.3. Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho.

En la fracción VI del multicitado artículo 15, se establece tanto el cumplimiento de un deber como el ejercicio de un derecho de la siguiente manera:

“Artículo 15. El delito se excluye cuando:

...

fracción VI.- La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este último no se realice con el sólo propósito de perjudicar a otro.”

“Más que una causa de justificación, en estricto sentido, sería una exención fiscal, es decir, un régimen de excepción el cual impide la configuración de los elementos del delito, por lo tanto no puede presentarse el cumplimiento de un deber en la defraudación fiscal como causa de justificación pues si la ley obliga a un contribuyente a omitir total o parcialmente el pago de sus contribuciones entonces está concediendo una exención. En razón de que si la ley obliga al contribuyente a la omisión parcial o total de alguna contribución, no se puede hablar de engaño o aprovechamiento de error, ni obtención de un beneficio indebido.”³⁴

Por lo tanto en el ejercicio de un derecho, si la ley permite realizar alguna omisión en el pago de contribuciones y efectivamente se ejercite ese derecho conferido, no puede hablarse del delito de defraudación fiscal. Al igual que el cumplimiento de un deber, en estricto sentido, esta omisión no

³⁴ URBINA Nandayapa Arturo, *Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano*, libro 2 “Delitos Específicos Tributarios”, México, 1997, SICCO, pág. 77.

es una causa de justificación, sino que una exención fiscal, es decir un régimen de excepciones, que como se estableció con anterioridad, los regímenes de excepción inhiben la configuración de la hipótesis típica al presentarse una situación que no coincida con la que la ley señala como hecho generador del delito.

Por lo tanto, al igual que el cumplimiento de un deber, el ejercicio de un derecho tampoco puede ser considerado como una causa de justificación ya que el que ejercita un derecho conferido en la ley no se puede decir que dañe o lesione intereses jurídicamente protegidos pues se trata de casos de excepción determinados expresamente en la ley.

2.6. Culpabilidad.

“La culpabilidad es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible, a lo cual le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a la norma.”³⁵

El delito de defraudación fiscal es eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta ilícita. Esto es

³⁵ VELA Treviño, Sergio, *Culpabilidad-Inculpabilidad*, México, 1997, Trillas, pág. 60.

debido a que el delito de referencia requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad; conocimiento de la realidad y el hecho de dar a conocer datos falsos como si fuesen verdaderos o el aprovechamiento del falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo, los cuales son suficientes para calificar a la defraudación fiscal como un delito que requiere un dolo específico.

Por lo tanto “los elementos esenciales de la culpabilidad son la voluntad (elemento volitivo) y el conocimiento (elemento intelectual). Se conceptúa a la culpabilidad como el nexo psicológico del sujeto activo y que le une su conducta con la lesión al bien jurídico tutelado. Es decir, para que un sujeto sea culpable es necesario que sea imputable.”³⁶

La imputabilidad es conceptualizada como la capacidad de querer y entender en el campo del derecho penal.

“La imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad, ya que es la capacidad de entender y querer, es decir, la capacidad psíquica suficiente de desarrollo y salud mental de conocer lo ilícito del hecho realizado y conducirse de acuerdo a esa comprensión.”³⁷

³⁶ Ibidem, pág. 63

³⁷ Ibidem, pág. 65

De lo anterior se desprende que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal debe tener, al momento de cometer el ilícito, las facultades necesarias de desarrollo mental y salud que le permitan querer y entender la conducta que esta llevando a cabo para así poder responder de sus actos.

2.7. Inculpabilidad.

En cuanto a la inculpabilidad podemos decir que es el aspecto negativo de la culpabilidad, estaremos en presencia de ella, siempre que falte alguno de los elementos de la culpabilidad; que son el conocimiento y la voluntad.

La inculpabilidad que vamos a estudiar es la que se deriva del concepto psicológico de la culpabilidad, en virtud de que es al que se adhiere nuestro Código Penal.

Serán causas de inculpabilidad todos aquellos factores que supriman los elementos esenciales de la culpabilidad. Por lo tanto para los psicólogos las causas de inculpabilidad serán aquellos factores que afecten el campo volitivo. “Las causas de inculpabilidad son: la imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad, el error de prohibición (afectan el conocimiento de

la antijuricidad) y la no exigibilidad de otra conducta (afecta la reprochabilidad del comportamiento jurídico).”³⁸

a) Imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad.- Como se ha establecido, nadie puede ser culpable si al momento de los hechos no es imputable.

b) No exigibilidad de otra conducta.- “Para precisar si es aplicable esta causa de inculpabilidad, ha de advertirse si al sujeto activo le era o no exigible un comportamiento distinto al desplegado; es decir, ha de probarse que el autor, bajo las circunstancias concretas del hecho, no podía actuar de manera diversa.”³⁹

c) Error de prohibición.- “Consiste en una falsa apreciación respecto de la conciencia de la antijuricidad del hecho.”⁴⁰ El error puede ser directo o indirecto

Error de prohibición directo.- supone que el autor tiene una falsa apreciación relacionada con la existencia o el alcance de una norma.

Error de prohibición indirecto, consiste en que el autor se equivoca al considerar que su comportamiento está

³⁸ Ibidem, pág. 72

³⁹ QUINTINO Zepeda Rubén. Ob. Cit., pág. 32.

⁴⁰ Ibidem, pág. 34

justificado, debido a una supuesta e imaginaria causa de justificación.

A su vez el error de prohibición –directo o indirecto- lleva el siguiente tratamiento:

El error de prohibición vencible atenúa la culpabilidad, y con ello atenúa también la pena.

El error de prohibición invencible excluye la culpabilidad del autor, y con ello excluye la pena.

En el Código Penal Federal dentro de su artículo 15 la fracción VIII, se establecen tres hipótesis como causa de exclusión del delito: la primera error de tipo; la segunda y tercera el error de prohibición.

2.8. Punibilidad.

Para finalizar el estudio de la defraudación fiscal se hace referencia a la punibilidad y su aspecto negativo. Por punibilidad debemos entender “el merecimiento de una pena en virtud de la comisión de un ilícito penal. La pena representa el

castigo legalmente impuesto por el Estado al autor del ilícito para mantener el orden jurídico.”⁴¹

Se considera a la pena como una consecuencia frecuente y habitual del delito y no como un elemento del mismo. Dicho de otra forma el delito existe con independencia de la punibilidad, pues no es necesario que ésta se presente para que pueda integrarse el mismo.

Las penas aplicables a los responsables en la comisión del delito de defraudación fiscal se encuentran contempladas en el Código Fiscal de la Federación artículo 108, que las define de la siguiente manera:

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 \$989,940.00.

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

⁴¹ CARRANCÁ y Trujillo, Raúl. Ob. Cit., pág. 102.

III.- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,484,911.00.

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

2.8.1. Sanción Administrativa y Sanción Penal.

Otro punto en que vale la pena hacer énfasis en cuanto a los delitos fiscales, es que estos son perseguidos de dos formas, la forma administrativa, la cual consiste en la determinación de un crédito fiscal, y la otra es la vía penal, la cual puede finalizar con la pena privativa de la libertad, siendo completamente independiente una vía de la otra, por lo que tratándose en la vía administrativa y en caso de haber obtenido una resolución favorable, en el caso que nos compete, señalaremos al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; la resolución favorable de este, no nos exime del proceso penal iniciado en nuestra contra, y al respecto tenemos la siguiente tesis:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA EL CRÉDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN

LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE. *El hecho de que una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, declare la nulidad del crédito fiscal determinado a cargo de una persona moral, es insuficiente para que el juez que conoce de la causa penal que se sigue en contra de su representante legal, por el delito de Defraudación Fiscal previsto y sancionado por el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, declare probado el incidente de desvanecimiento de datos, promovido por el inculpado con apoyo únicamente en aquella resolución; máxime si la nulidad se hizo depender de una violación formal, pues ello implica que la reposición del procedimiento de comprobación fiscal ordenada, es sólo para determinados efectos; y sobre todo si el auto de formal prisión dictado en contra del quejoso, se apoyó en diversos datos que demuestran la conducta delictiva de referencia.*

Asimismo, porque la citada disposición no establece como elemento del delito de defraudación fiscal, la existencia de una determinación del crédito fiscal en cantidad líquida, sino que señala que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito

Amparo en revisión 461/94. Jorge Galdino Niño de Rivera Velásquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Esta es una cuestión que resulta algo extraña a simple vista y por la cual nos llegamos a preguntar, porqué razón, en caso de que por la vía administrativa se declare la nulidad de alguna resolución, se pueda seguir persiguiendo el delito fiscal en la vía penal, pero si analizamos un poco podremos dar con la conclusión de que el tribunal, puede declarar la nulidad de la resolución impugnada, porque tal vez la autoridad fiscal no cumplió con una serie de formalidades que debió haber cumplido al momento de practicar una diligencia y por tanto violó alguna garantía que tuviera el contribuyente, y que la hizo valer a través de un juicio de nulidad ante el citado tribunal. Es por esto que, a su vez, no lo exime de no haber cometido el delito fiscal, por tanto el tribunal ya no tiene competencia en cuanto a resolver si el contribuyente cometió el delito o no; el tribunal se encargó de emitir su resolución en cuanto a una contribución y en cuanto a la manera en que la autoridad fiscal la determinó o en su caso la ejecutó, debido a que su Ley orgánica le señala que es competente para emitir dicha

resolución, pero tratándose de cuestiones de carácter penal, el tribunal fiscal ya no es competente para resolver, por esa razón la defraudación fiscal se presenta de dos maneras como lo es administrativa y penal.

2.9. EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Éstas representan el aspecto negativo de la punibilidad. Es decir son aquellas circunstancias bajo las cuales aún siendo una conducta típica, antijurídica, imputable a un sujeto y culpable, no le es aplicable una pena.

En derecho penal son las causas de impunidad en cuya virtud, no obstante concurrir todos los elementos del delito, el derecho deja de antemano de hacer regir por razones variadas de utilidad pública, la conminación penal respecto de determinadas personas. Trátese pues, de casos excepcionales en que se excluye la punición por causas no concernientes á la esencia del delito y sin que por tanto, desaparezca por su presencia la infracción propiamente dicha.

La diferencia entre las causas excluyentes del delito y las excusas absolutorias consiste en que, mientras en las excluyentes del delito se elimina alguno de los elementos del delito y por lo tanto no se configura, impidiendo que nazca la responsabilidad, en las excusas absolutorias si se integra

plenamente el delito pero por alguna causa la ley no aplica la pena. Es decir mientras que las excluyentes del delito eliminan precisamente el delito por faltar alguno de sus elementos, con las excusas absolutorias del delito subsiste pero la pena no se aplica.

A manera de conclusión se puede mencionar que el delito de defraudación fiscal se lleva a cabo a través de una conducta de acción, porque sólo lo que se hace o deja de hacer en sí, puede constituir un delito; lo que uno piense no es un delito, hasta el momento en que se externe a través del sujeto activo en su comisión, a su vez la conducta debe de ser típica, esto es que debe de estar apegada en forma precisa y exacta a la señalada por el legislador, en una ley. También la conducta deberá de ser antijurídica, lo que significa que debe ser contraria a lo que el derecho expresamente prohíba u ordena. De igual forma dicha conducta debe de ser culpable, que significa que la persona que cometa el delito debe de estar conciente de lo que está haciendo, por lo que una persona que tiene demencia, no está conciente de sus actos. Por último, la conducta deberá ser punible, es decir que la ley penal debe de señalar en forma expresa, la pena que corresponde. Tratándose del presente delito, la punibilidad de la Ley se encuentra en el ordenamiento especial que lo tipifica, por tratarse de un delito especial, es decir, lo contempla, el Código Fiscal de la Federación, por tanto en caso de faltar un elemento

al momento de exteriorizarse la conducta, no se puede afirmar que hay un delito.

Un delito también puede presentarse como doloso o culposo. Se pone de manifiesto que el dolo es un estado mental en que se decide actuar. Obra con dolo quien tiene la intención de causar un daño al propio Estado; a través del engaño o aprovechando el error en que se encuentre éste, de tal forma que, la defraudación fiscal siempre se presenta como un delito doloso, y de allí que debe ser sancionado como tal.

CAPÍTULO 3
ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN
(DEFRAUDACIÓN FISCAL)

El delito de defraudación fiscal en México, año con año acarrea a la economía nacional, diversas pérdidas y por ende la privación de satisfactores necesarios para la población, dicho delito representa un peligro para lograr el fortalecimiento del erario nacional.

De tal suerte, le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la vigilancia y protección de los recursos económicos, resultando de esta forma ser el órgano encargado de iniciar los procesos penales, y en su caso, administrativos por la comisión de dicha conducta antijurídica.

3.1. Querrela y proceso penal.

“La querrela es la manifestación de la voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido, con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie y se integre la averiguación previa correspondiente y en su caso se ejercite la acción penal”.⁴²

⁴² INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, México, 2000, Porrúa, pág. 3141.

Cabe señalar que el citado ofendido o en su caso el titular del bien jurídico tutelado puede otorgar el perdón, ya sea antes de ejercitar acción penal, o en su caso antes de que se dicte sentencia de segunda instancia, atendiendo a la regla contemplada en el Código Penal Federal en su artículo 93.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 92, para proceder penalmente por el delito de Defraudación Fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela.

De este precepto se desprende que es de suma importancia que el daño sea cuantificado, que sea efectuada la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que declare el fisco que pudo haber sufrido un perjuicio o, en su defecto, que lo sufrió, por lo que sin uno de estos elementos, no existen medios suficientes para que se ejercite la acción penal, debido a que la autoridad se debe de apegar a lo que la misma ley le obliga.

3.1.1. Autoridad Fiscal facultada para interponer Querrela.

Aunque se señala que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la presentación de la querrela ante el Ministerio Público no es directamente esta

dependencia, la que se encarga de realizarla, debido a que es competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, tal y como lo señala el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 10, fracción XXVI, que señala:

Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

...

XXVI. Ejercer, en materia de infracciones o delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello; formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal o, tratándose de delitos previstos en leyes financieras, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría manifiesten no tener

objeción en su otorgamiento; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos, deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia a que se refiere este artículo;

...

Pero tratándose del delito de Defraudación Fiscal, en específico, señala el mismo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su numeral 82 A, que esta facultad esta reservada a la Dirección de Defraudación Fiscal, al estipular:

Artículo 82-A Compete a la Dirección de Defraudación Fiscal:

...

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

...

Cabe señalar que debe de tomarse en cuenta que esta dirección se encuentra bastante relacionada con lo que sería la Dirección General de Delitos Fiscales, señalada en el mismo reglamento dentro de su artículo 82, y sobre todo estas direcciones representarán a la Secretaría tratándose de Delitos Fiscales y, en su caso, presentaran la querrela, pero nunca deberán ser investigadoras, debido a que esta es una facultad exclusiva del Ministerio Público, por lo que es importante delimitar las facultades de cada uno.

3.1.2. Facultades de Comprobación.

Ya se estableció quién es la Autoridad Fiscal facultada para presentar la querrela cuando se presume la existencia del Delito de Defraudación Fiscal, pero ¿cómo es que la autoridad se da cuenta de la comisión del delito? Esto se presenta cuando la autoridad hace uso de sus facultades de comprobación establecidas en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, dentro de las que se encuentran; la práctica de visita domiciliaria, revisiones de dictámenes, practicar u ordenar el avalúo etcétera; así como también con las revisiones de gabinete, establecidas en el artículo 48 del mismo ordenamiento.

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

De acuerdo a las facultades de comprobación, la autoridad facultada puede determinar si el contribuyente incurrió o ha incurrido en algún delito fiscal.

3.2. Tipificación.

“El delito de defraudación fiscal, es un nombre específico que se le da al delito de fraude genérico, regulado en el Código Penal Federal, y ambos son delitos patrimoniales, con la diferencia de que la Defraudación Fiscal afecta el patrimonio del Estado.”⁴³ Al respecto se transcriben dichos ordenamientos:

Código Penal Federal. Artículo 386. Comete el Delito de Fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

Código Fiscal de la Federación. Artículo 108. Comete el Delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o

⁴³ GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. pág. 315.

parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Analizando estos dos numerales se puede apreciar que son casi iguales, con la diferencia de que el Fraude es un delito comprendido en un ordenamiento penal, mientras que la Defraudación Fiscal, como se ha establecido, es un delito especial, por ende se ubica en una legislación especial.

3.3. Defraudación fiscal calificada.

Los ilícitos fiscales se han dividido en simples y calificados. “El delito es calificado cuando en su ejecución existen agravantes, atenuantes o excluyentes, en caso contrario se considera simple”.⁴⁴ Es frecuente hablar de ilícitos calificados sólo cuando en su ejecución mediaron agravantes.

“Agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad del delito; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad, y excluyente la que la elimina”⁴⁵.

La calificación de las conductas ilícitas las señala la ley. En materia fiscal, las sanciones pueden ser de dos formas, por un lado se encuentran las sanciones de carácter administrativo, como ejemplo de estas son créditos fiscales a

⁴⁴ JIMÉNEZ de Asúa, Luis, Ob. Cit. pág. 286.

⁴⁵ *Ibiden*, pág. 288

favor del Estado; mientras que por otro lado tenemos las penas, las cuales se aplican al contribuyente que se ubica en el supuesto de haber cometido algún delito fiscal, dichas penas en materia fiscal, no difieren de las aplicadas en materia penal, es decir, son tanto económicas como corporales, siendo las corporales las que todo contribuyente desea evitar, ya que en este supuesto, y al existir una agravante, además de una pena pecuniaria, el contribuyente se hace acreedor a una pena corporal; la cual sería de mayor duración; por lo cual resulta de perjuicio tanto para el Estado como para el contribuyente quien a final de cuentas, y al verse en el supuesto de una pena corporal extensa, simplemente no cubriría la deuda que mantiene con el fisco, y éste por su parte da por perdida dicha contribución.

Por lo que corresponde al delito en estudio, el artículo 108 del citado Código nos establece cuando será calificado el Delito de Defraudación Fiscal siendo:

- a) usar documentos falsos;
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezca la obligación de expedirlos. Se entiende que exista una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces;

- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan;
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros;
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas;
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan;
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones;

Hay que hacer mención de que cuando en el delito concorra alguna de éstas calificativas la pena aumentará en un mitad más tal y como lo establece el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 párrafo diecisiete, que a la letra dice: “cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponde se aumentará en una mitad”

Con este tipo de calificativas, en el delito de defraudación fiscal, sólo se pretende castigar con mayor rigor a los defraudadores, traduciendo esta calificativa en una

prolongada sanción privativa de libertad por ser ya un delito grave, sin derecho a libertad bajo caución.

De esta forma, resulta sencillo saber cuándo se consideran simples los ilícitos fiscales, pues son los no calificados, y generalmente así se establece dentro de su tipificación.

3.4. Responsables en la comisión del delito de defraudación fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación en su artículo 95 señala:

Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

De esta manera se refleja la universalidad de delincuentes que pueden presentarse en los delitos fiscales, pero en el caso concreto de la defraudación fiscal, estos podrían ser:

“Los administradores, los abogados y contadores fiscalistas, asesores, empleados, los mismos socios y accionistas, el representante legal, los apoderados, los profesionistas que laboren dentro de la misma empresa o con la Persona Física, terceros, etcétera, la letra jurídica inserta en este artículo es bastante amplia, ya que cualquier persona física que se vincule con el delito es responsable del mismo, aún así la norma fiscal puede ser en muchas ocasiones demasiado abundante en cuanto a los delincuentes, no tomando en cuenta las diferentes circunstancias que se presentaron en el delito”.⁴⁶

Todas estas personas pueden ser responsables en el delito, pero lo importante aquí es fincarles dicha responsabilidad, debido a que el único que existe jurídicamente para el fisco y para la sanción penal es el contribuyente.

⁴⁶ DIEP Diep, Daniel, Ob. Cit., pág. 645.

3.5. Problemática actual de la defraudación fiscal, contemplada en el Código Fiscal de la Federación en su numeral 108.

Por todo lo anterior, se puede establecer, que la defraudación fiscal en México representa un grave peligro para la Hacienda Pública y por ende para la satisfacción de muchas necesidades básicas de su población.

Al Fisco poco interesa el que estén en prisión sus defraudadores, pues para él, lo más importante es lograr el cobro de sus créditos, resaltando que, éstos, se integran tanto por la suerte principal de las contribuciones, como por los accesorios de las mismas, es por esto que a manera de conclusión del presente estudio se presenta una propuesta con la cual se busca que la Hacienda Pública pueda tener el ingreso o cobro de los impuestos que ha generado el contribuyente y que adeuda al erario.

Como se ha establecido en el cuerpo de la presente tesina, la defraudación fiscal es un problema que conlleva múltiples pérdidas al patrimonio del Estado al no obtener los recursos económicos que tiene contemplados, por lo que una vez que sabemos que lo importante para la Hacienda Pública es la recaudación de dicho recurso económico, siendo éste el bien jurídico tutelado por la norma, es por ello, que el presente análisis propone una alternativa enfocada a la recuperación del mismo, obteniendo beneficio tanto para la

Hacienda Pública como para el contribuyente que por ciertas causas deja de realizar sus aportaciones.

Por ello para entender la problemática que apareja la defraudación fiscal, hay que saber que es lo que en verdad le importa al Estado; sí en primer lugar la obtención del recurso económico para solventar los gastos de satisfacción de necesidades de la población, siendo que de esta forma pueda obtener poco menos de lo que supuestamente le corresponde, es decir sin contar multas y recargos, o; no obtener nada de las aportaciones que le corresponden, y aparte de eso, realizar un gasto extraordinario, al costear la manutención de nuevos reos.

Obviamente que de acuerdo al análisis que se plantea, resulta lógico y adecuado pensar que lo que interesa al Estado es la recuperación de sus contribuciones.

Por ello, al presentar la querrela la Hacienda Pública, se notifica al probable responsable, durante la etapa de averiguación previa; y se le pone del conocimiento que para no ir a prisión tiene la oportunidad de pagar su adeudo, o garantizar el pago del mismo y así evitar la pena privativa de libertad, actualizándose de esta manera el medio coercitivo de presión, fundamento de la pena; el sujeto activo contempla las dos opciones que se le plantean, es decir, cubrir su adeudo o ir a prisión, obviamente en tal caso, cualquier persona tratará de evitar ser privado de la libertad;

pero que pasa cuando se trata de un delito flagrante o se actualicen las hipótesis contempladas por el caso urgente, figuras jurídicas contempladas en el Código Federal de Procedimientos Penales en sus artículos 193 y 193 bis respectivamente, y la defraudación fiscal se vuelva en delito grave al presentarse las calificativas contempladas por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, relacionado con el citado Código Federal de Procedimientos Penales en su artículo 194 fracción VI; en esta hipótesis la única forma de que el sujeto activo evite ir a prisión, es pagando 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 de Hacienda; en el supuesto de que se trate de la defraudación fiscal calificada, y al ser contemplada dentro de la legislación aplicable, como delito grave se establece que, el sujeto activo por lo menos tiene un adeudo o lucro equivalente a \$989,940.00, y su conducta es tipificada como calificada; en este caso resulta muy complicado que una persona que tiene un adeudo por dicha cantidad, cuente con ella a manera de exhibirla ante el fisco federal, para que este otorgue su perdón previa satisfacción en dicho pago y de esta manera se sobresea el procedimiento penal instaurado en contra del sujeto activo quien así evitaría la prisión preventiva, siendo éste, el único beneficio que obra a favor del transgresor.

Aunado a lo anterior se cuenta con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 92 que establece en su párrafo séptimo que:

“... Para conceder la libertad provisional, **excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de los previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, ...”**

A su vez el citado Código Federal de Procedimientos Penales, en su artículo 194, fracción VI, inciso 2, preceptúa:

“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 anterior se establece que quien tiene la solvencia económica para obtener del fisco federal el respectivo perdón y sobreseimiento del procedimiento, al cubrir con el pago del adeudo principal, así como el pago de recargos y multas; no tendrá mayor problema en seguir gozando de su libertad, pero en caso contrario, no se cuenta con algún otro beneficio para evitar la prisión, por ello al ser internado en algún centro de reclusión, el medio coercitivo para recabar las contribuciones adeudadas al erario público, no tiene más razón de ser, ya que se vuelve en medio ejecutor, porque el sujeto activo inevitablemente será internado en alguna prisión preventiva para ser procesado por su posible comisión en el delito a estudio.

De esta manera, el procesado ya inmerso en el mundo penitenciario, pasa de ser procesado a sentenciado, y con ello sabedor del tiempo que permanecerá en prisión por ello lo único que le resta es llevar a cabo su sentencia en búsqueda de algún beneficio durante la ejecución de la pena, y claro de esta forma; no pagar su deuda con el fisco federal, ya que al quedar interno en un centro de reclusión lo que menos le importa es pagar la deuda económica, aunado a que se genera una persona más resentida con la sociedad, que fue inmersa en un mundo por demás nocivo, como lo es el ambiente carcelario; asimismo se concluye con una pérdida en definitiva para el fisco federal, quien en lugar de obtener una contribución a la que tiene derecho, eroga nuevos gastos en la manutención de un preso más,

obteniendo con ello el detrimento del erario público en perjuicio del fisco federal, en primer lugar, pero que al paso del tiempo se convierte en perjuicio para toda la sociedad.

Siendo así que el Código Fiscal de la Federación en su numeral 108 fracciones II y III, castigan el Delito de Defraudación Fiscal, los cuales tienen como pena para el tipo básico la siguiente:

Artículo 108. ...

...

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

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 1,484,911.00.

...

Las citadas sanciones, se aumentarán en una mitad tal como lo refiere el mismo precepto en su párrafo decimoquinto, ya que al concurrir alguna de las calificativas contempladas en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 y mencionadas anteriormente (páginas 54 y 55), se agrava la pena de prisión convirtiendo la conducta

desplegada por el contribuyente en un delito grave, sin beneficio alguno.

De esta forma, el primer problema que se tiene con las calificativas, es que se convierten en un obstáculo para hacer efectivo el cobro de los impuestos dejados de cubrir por el causante, toda vez que al configurarse el delito de defraudación fiscal calificada, en los parámetros contemplados en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108; como se ha establecido el transgresor no contará con un beneficio para gozar de su libertad y así continuar generando recursos en su actividad económica que desempeña, sino por el contrario al estar sujeto a un procedimiento penal, privado de su libertad, deja de generar ganancias en su giro, y con ello no sólo el fisco deja de percibir el impuesto adeudado, sino también se pierden fuentes de empleo al enclaustrar al jefe de un sistema productivo, con el eminente cese de operaciones por parte de dicho contribuyente en su giro, que además genera la pérdida de empleos de sus subordinados y toda la gente directamente ligada con la actividad desempeñada por el sujeto activo del delito de defraudación fiscal; por lo cual resultan las calificativas un verdadera barrera para hacer efectivo el pago de los impuestos adeudados, y con ello se establece en definitiva una pérdida económica para el erario público.

Por otro lado las calificativas que contempla el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 se refieren a los núcleos o verbos rectores de la conducta típica y antijurídica que configura el delito de defraudación fiscal; los cuales han sido clasificados por el Código Fiscal de la Federación como calificativas, mismas que agravan la pena a imponer al sujeto activo del delito de defraudación fiscal y que no son otra cosa que aquello que le da movimiento a la conducta desplegada por el contribuyente y a saber son:

- 1.- *Usar documentos falsos.*
- 2.- *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 en un periodo de cinco años, el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*
- 3.- *Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le corresponden.*
- 4.- *No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- 5.- *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*
- 6.- *Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le corresponden.*

7. Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Como se ha mencionado y después de una ardua investigación, las citadas formas para realizar el delito de defraudación fiscal, no son otra cuestión mas que los núcleos o verbos rectores a través de los cuales se pone en marcha o se configura la figura típica y antijurídica; con lo cual se considera que no se debe agravar la pena de prisión, para que tanto al sujeto activo, como al Estado le resulte benéfico; al primero, el saber que cubriendo el monto total o garantizando su adeudo obtendrá como resultado el sobreseimiento del proceso, o en el peor de los casos para él, la continuación del proceso penal pero en libertad, continuando de esta forma con su actividad comercial y generación de ingresos que posteriormente le permitan cubrir su adeudo con el fisco federal, aunado a que no se reducen fuentes de empleo; mientras que para el segundo, significa la recuperación del impuesto adeudado; y que a final de cuentas es lo que le da sentido al presente trabajo.

De ahí que el presente análisis va enfocado a realizar reformas al citado Código Fiscal de la Federación, concretamente en su artículo 108, motivo de la presente investigación, para quedar de la siguiente manera:

Código Fiscal Federal. 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, a través de:

- 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 en un periodo de cinco años, el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*
- c) manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le corresponden.*
- d) no llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- e) omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*
- f) manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le corresponden.*
- g) utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.*

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el primer párrafo comprende, indistintamente, los

pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de Defraudación Fiscal se sancionara con las penas siguientes:

I.- con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,484,911.00

II.- con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,484,911.00 pero no de \$1,994,972.00.

III.- con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,994,972.00

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

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

No se formulara querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualizaciones antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o

medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

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

Con la anterior propuesta de modificación al Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 lo que se pretende es una disminución a la sanción privativa de libertad, lo cual llevaría aparejado beneficios desde la etapa de averiguación previa y con ello que los sujetos activos que realizan dicha conducta, opten por cubrir las contribuciones adeudadas, al saber que se les puede otorgar algún beneficio desde el inicio del procedimiento penal, por ejemplo la libertad provisional bajo caución; ya que justo al inicio del procedimiento se les hace saber los beneficios y garantías que consagra a su favor la legislación en su calidad de probables responsables en la comisión del delito de defraudación fiscal, encontrando dentro de ellos el de la obtención de su libertad provisional, y que si pagan se puede sobreseer dicho procedimiento y así evitar la generación de antecedentes penales y lo más importante evitar la prisión; con lo cual dicho sujeto continua con su actividad, obteniendo sus mismas ganancias que le apoyaran en

determinado momento a cubrir su adeudo con el fisco federal; toda vez que el único fundamento de la pena a imponer en el delito de defraudación fiscal al tratarse de un delito eminentemente patrimonial es la recuperación del pago a favor de la hacienda pública, siendo un medio psicológico de presión.

Es por eso que al otorgarse algún beneficio al sujeto activo, éste inicia el procedimiento penal en libertad, y continua produciendo ganancias para su actividad tribuyente, y así en determinado momento pagar su adeudo con el fisco federal, lo cual resulta atractivo y aliciente para que cumpla con sus obligaciones dejadas de cumplir, y antes de generar antecedentes penales, dicho procesado busca la manera de evitar los mismos, pagando así al fisco y obteniendo el perdón del mismo, y con ello el sobreseimiento.

Por todo lo anterior, se plantea tal modificación al Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, ya que de esta forma el medio psicológico de presión, es decir la pena, se mantiene como tal, y no se torna en un medio represor al concentrarse únicamente en ejecutar dicha pena, ya que es más atractivo para los transgresores, el obtener un beneficio desde la etapa de averiguación previa, para continuar con sus actividades normales a sabiendas de que si no pagan pueden ir a prisión y de esta manera convencerse de pagar a la hacienda pública y así olvidarse de todo; que el hecho de que no se les conceda beneficio alguno, ser reclusos en

alguna prisión, que genera únicamente la pérdida de empleos al cerrarse una fuente de trabajos, la abstención por parte del sujeto activo de pagar porción alguna del monto adeudado, sabedores de que la única manera de obtener su libertad es reunir la contribución principal, más multas y recargos, y satisfacer dicho crédito a discreción del fisco quien por medio de la delegación de funciones puede otorgar el perdón; o de lo contrario al no cubrir dichas cantidades, y resultar sentenciado debe compurgar dicha pena, y de esta forma olvidarse de pagar las contribuciones adeudadas, toda vez que pagara con años de confinamiento en una penitenciaría; he allí la importancia de la modificación a dicho numeral.

Con tal medida se busca traer beneficios al Estado, ya que como se ha mencionado, el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal, quedaría salvaguardado íntegramente, en virtud, de que el Estado trata de recaudar el mayor número de contribuciones por impuestos, y al presentarse el ilícito en mención, el contribuyente, que desarrolla una actividad que genera para el fisco contribuciones, al incurrir en la conducta tipificada como defraudación fiscal, y se ejercite acción penal, en contra de dicho contribuyente, éste dejará de desarrollar su actividad con lo cual, además de extinguir una fuente de empleo se dejarán de obtener recursos económicos que tendrían repercusión en el erario nacional y con ello se dejan de satisfacer las necesidades de la población.

C O N C L U S I O N E S

1.- La Economía del Estado depende de los ingresos que obtenga para construir una Hacienda Pública fuerte que logre cubrir todas las necesidades de la población.

2.- Los contribuyentes deben aportar a los gastos públicos de manera general, proporcional y equitativa, según lo establece nuestra Ley Suprema y los ordenamientos jurídicos que de ella emanan, á esto se le ha denominado como obligación fiscal.

3.- Con la omisión en el pago de las contribuciones, no solamente se presenta el incumplimiento de la obligación fiscal, derivada de la relación jurídica tributaria, sino que además se comete delito que con el paso del tiempo se vuelve en agravio de la sociedad.

4.- La obligación fiscal derivada de la relación jurídica tributaria, tiene como un medio de extinción, el pago, es decir, al realizar este, se cumple con dicha obligación, siendo este el fin con el que debe cumplir el pago.

5.- Existen siete formas de pago, las cuales son: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y el pago extemporáneo.

6.- Al crearse un impuesto, por parte del poder legislativo, y ser dicho impuesto, regulado por el ejecutivo, se le delega al fisco federal el derecho de exigir su importe, con lo cual debe tomar las medidas necesarias para hacer eficiente su recaudación, con lo cual el tributo empieza a surtir sus efectos.

7.- Los efectos económicos del tributo se han clasificado en repercusión, que a su vez se divide en percusión, traslación e incidencia; difusión, absorción, elusión y evasión; siendo en el presente caso la evasión como efecto del pago, materia de estudio en su modalidad de defraudación fiscal.

8.- La evasión fiscal se considera como la sustracción ilegal al pago.

9.- La defraudación fiscal constituye una conducta no sólo nociva para el Estado, sino para su población, ya que al presentarse se dejan de cubrir las necesidades de ésta última.

10.- La defraudación fiscal se configura a través de una conducta ya sea de acción o de omisión.

11.- La conducta que configura el delito de defraudación Fiscal, esta contemplada por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108, por lo cual resulta ser

antijurídica, al estar inmersa dentro de un ordenamiento legal.

12.- La defraudación fiscal es un delito especial, por estar contemplado en un ordenamiento jurídico de ese carácter, toda vez que no se encuentra consagrado dentro del catálogo de delitos comunes, es decir, el Código Penal.

13.- En la defraudación fiscal no se puede alegar la existencia de alguna excluyente del delito, por ser un delito que requiere para su comisión, plena conciencia y conocimiento por parte del sujeto activo, del acto que desarrolla, y por tal motivo siempre que se lleva a cabo es con dolo.

14.- El sujeto activo en la comisión del delito de Defraudación Fiscal, lo podrá cometer de dos formas, una positiva que es por medio del engaño; y otra negativa a través del aprovechamiento del error en el que se haya el Fisco Federal.

15.- El delito de Defraudación Fiscal, es un delito patrimonial, ya con la realización de este se afecta el patrimonio del Estado.

16.- Con la comisión del delito de defraudación fiscal el sujeto activo obtiene un beneficio propio e indebido en perjuicio del fisco federal, al omitir total o parcialmente el

pago de una contribución con lo cual se configura el delito mencionado.

17.- Los delitos se han dividido en tipos básico y tipos calificados. El delito es calificado cuando en su ejecución han existido agravantes, de lo contrario se considera un tipo básico.

18.- La defraudación fiscal puede presentarse como un delito calificado, cuando dicha conducta es realizada a través de las hipótesis señaladas en el Código Fiscal de la Federación dentro de su artículo 108; en cuyo caso la pena a que se hace acreedor el trasgresor **aumentará en una mitad más del tipo básico.**

19.- La querrela, es la noticia que interpone el agraviado en la comisión de un delito, ante el órgano investigador, y la cual admite el perdón, siempre y cuando sea antes de que el Ministerio Público formule conclusiones al caso concreto.

20.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección de Defraudación Fiscal, será la encargada de presentar la querrela correspondiente, así como la declaración del perjuicio y daño causado, aportación de pruebas, coadyuvar con el Ministerio Público Federal y en general representar a la secretaría en el proceso por la comisión del delito de defraudación fiscal.

21.- El Procurador Fiscal de la Federación, es el único facultado para otorgar el perdón o en su caso solicitar el sobreseimiento de la acción penal, siempre y cuando sea a la entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda, cuando ésta considere que se reparó el daño causado por la comisión del delito, y no se hayan presentado conclusiones por parte del Ministerio Público Federal.

22.- El fisco federal se percata de la comisión del delito de defraudación fiscal realizado en su contra, a través de sus facultades de comprobación consagradas en los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación, entre las cuales tiene; la práctica de visitas domiciliarias, avalúos, revisiones de dictámenes y revisiones de gabinete.

23.- En México el sujeto activo en la comisión del delito de defraudación fiscal es él contribuyente persona física o persona moral, ya sea por sí o a través de los administradores, los abogados, los apoderados legales, las personas física que laboren dentro de la misma empresa, los socios y generalmente los contadores que son los encargados de realizar las contribuciones ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

24.- El fin que persigue el estado fiscalizador, con la pena fiscal no es la reclusión y confinamiento del sujeto activo, sino por el contrario ejemplificar a posibles trasgresores para

evitar futuros delitos y el más importante, la recuperación de las contribuciones adeudadas.

25.- La defraudación fiscal, lleva implícita por su comisión una pena privativa de libertad, misma que, da la pauta desde la etapa de averiguación previa para la concesión de algún beneficio, siempre y cuando no se trate del supuesto de la defraudación fiscal calificada, toda vez que la misma es preceptuada como delito grave por la legislación aplicable, lo cual inhibe el otorgamiento de algún beneficio para evitar la reclusión.

26.- El sujeto activo al ser privado de la libertad opta por no cubrir su adeudo con el fisco federal, al verse inmerso en el mundo carcelario y con ello, en definitiva se produce la pérdida del tributo que se tenía contemplado.

27.- Las calificativas que se establecen en el tipo de defraudación fiscal, son los verbos o núcleos rectores que le dan vida a la conducta desplegada por el sujeto activo y que se traducen en la configuración del delito mencionado.

28.- Las calificativas contempladas para el delito de defraudación fiscal, son un obstáculo que impide se realice el pago del tributo por parte del sujeto activo, toda vez que al ser inmerso en una prisión preventiva cesa con su actividad económica productiva y por ello se ve limitado a cubrir con su adeudo hacia el fisco.

29.- Al suprimir las calificativas en el delito de defraudación fiscal se da pauta a que al trasgresor se le conceda algún beneficio, desde la etapa de averiguación previa para no ser privado de su libertad, y así continuar con su actividad generadora de recursos económicos y de esta forma cumplir con su obligación para con el fisco.

30.- La defraudación fiscal en México representa un grave peligro para la Hacienda Pública ya que con ella no se logra la satisfacción total de muchos servicios básicos de la población; por ello se plantea una alternativa para que el defraudador fiscal, no sea privado de su libertad, y con ello deje de su actividad económica y así no se obstaculice el pago de su obligación, para que de esta forma no se perjudique al común de la población.

BIBLIOGRAFÍA

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 11ª edición, Editorial Themis S.A. de C.V., México, 1996, pp. 534.

Carrancá y Trujillo, Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, 13ª edición, México, Porrúa, 1990, pp. 451.

Constantino Rivera, Camilo, *Economía Procesal*, México, MaGister Editorial, 2006, pp. 360.

Diep Diep, Daniel, *Fiscalística*, 2ª edición, México, Editorial PAC, S.A. de C.V. 2002, pp. 975.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 24ª edición, Porrúa, México, 2002, pp. 1025.

García Ávila, Alfredo, *Introducción a la Investigación de la Metodología de la Investigación Científica*, 2ª edición, Plaza y Valdez Editores, México, 1997, pp. 267.

García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, México, Cárdenas editor y distribuidor, 1982, pp. 397.

Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1981, pp. 498.

González Bustamante, Juan José, *Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano*, México, Porrúa, 1967, pp. 396.

González Reyna, Susana, *Manual de Redacción e Investigación Documental*, 3ª edición, Trillas, México, 1988, pp. 204.

Jiménez de Asúa, Luis, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo III, 3ª edición, Buenos Aires, Losada, 1965, pp. 1540.

Jiménez Huerta, Mariano, *Derecho Penal Mexicano*, 5ª edición, México, Porrúa. 1985, pp. 545.

Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, México, Porrúa, 1979, pp. 245.

López Ruiz, Miguel, *Elementos para la Investigación (Metodología y Redacción)*, 2ª edición, México, editorial UNAM, 1995, pp. 192.

Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1996, pp.324.

Martínez González, Humberto, *Las Técnicas de la Investigación Documental*, Reimpresión, México, UAM Azcapotzalco, 1979, pp. 114.

Pardinas, Felipe, *Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales*, 33ª edición, México, Siglo XXI editores, 1993, pp.241.

Ponce de León Armenta, Luis, *Metodología del Derecho*, México, Porrúa, 1996, pp. 190.

Ponce Gómez Francisco, *Derecho Fiscal*, 6ª edición, Editorial ISBN, pp. 367.

Quintino Zepeda, Rubén, *Dogmática Penal Aplicada*, 2ª edición, México, MaGister Editorial, 2007, pp. 548.

Rossey, J.M., *El Delito Fiscal*, España, 1989.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999, pp. 545.

Urbina Nandayapa Arturo, *Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano*, libro 2 "Delitos Específicos Tributarios", México, SICCO, 1997, pp. 1450.

Vela Treviño, Sergio, *Culpabilidad-Inculpabilidad*, México, Trillas, 1977, pp. 328.

Villegas B. Héctor, *Curso de Finanzas, Tomo I, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª edición, Buenos Aires, Depalma, 1980.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Código Penal Federal

Código Federal de Procedimientos Penales

Código Penal para el Distrito Federal

Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal

Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

OBRAS GENERALES

Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo VI. Buenos Aires, Omeba, 1968

Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 2000, pp. 3923.