



---

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**ANÁLISIS DEL ART. 23 CONSTITUCIONAL Y LA REGULACIÓN  
FISCAL DE LA OMISIÓN DE ENTERAR CONTRIBUCIONES  
RETENIDAS COMO INFRACCIÓN Y TAMBIEN COMO DELITO  
EQUIPARABLE A DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

TESIS

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

Julio Cesar Laydes Villegas

Asesora:

Dra. Margarita Palomino Guerrero

México, D.F., a

2013



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 16 de enero de 2013.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **LAYDES VILLEGAS JULIO CESAR** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"ANÁLISIS DEL ART.23 CONSTITUCIONAL Y LA REGULACIÓN FISCAL DE LA OMISIÓN DE ENTERAR CONTRIBUCIONES RETENIDAS COMO INFRACCIÓN Y TAMBIEN COMO DELITO EQUIPARABLE A DEFRAUDACIÓN FISCAL"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
Directora.**

**DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.**



## **AGRADECIMIENTOS**

### **A Dios:**

*Por haberme dado la existencia y haberme dado la familia maravillosa que tengo, por haber puesto en mi camino a las personas con las que me rodeo y por haberme permitido llegar a cumplir esta meta.*

### **Mi principal agradecimiento es a mis padres y madres: Demetrio, Virginia, Raymundo, Teresa, Reyna, Tomasita;**

*Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, ya que creyeron en mí, además por educarme y darme sus consejos, sus valores, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, pero más que nada, por su AMOR, gracias a todos por sus enseñanzas, ya que gracias a eso hoy puedo ver alcanzada la meta, ya que siempre estuvieron impulsándome en los momentos más difíciles de mi carrera, y de la vida, porque el orgullo que sienten por mí, fue lo que me hizo llegar hasta aquí, Este Trabajo es de USTEDES, por que creyeron en mí y porque con sus dignos ejemplos de superación y entrega, han hecho de mí lo que soy.*

### **A mi hija Regina;**

*Por hacer de mí una mejor persona y por ser el motor que mueve mi vida ya que sin su existencia y enseñanzas no estaría aquí. Te AMO.*

### **A Milagros:**

*Porque sin su apoyo, regaños y consejos esto no hubiera sido posible, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, por creer en mí, pero más que nada, por su amor.*

### **A mis hermanos:**

*Yazmín, Miriam, Josué, Israel, Aracely, por haber fomentado en mí el deseo de superación y el anhelo de triunfo en la vida, pero sobre todo por estar conmigo y apoyarme siempre, los quiero mucho.*

### **A mis abuelas Tomasita (QEPD) y Alicia (QEPD)**

*Por quererme y apoyarme siempre, esto también se lo debo a ustedes.*

### **A mis suegros José Luis y Rosario,**

*Por sus buenos consejos, por sus muestras de afecto y cariño, pero sobre todo por creer en mí y alentarme en cada momento.*

**A mis amigos:**

Por apoyarnos mutuamente en nuestra formación profesional: Luis Alberto Fuentes Gatica, Arturo Alejandro Razo Meza, Jorge Luís Rodríguez Jiménez, Tania Elizabeth Hernández Navarro, Nalleli García García, Cinthia Gabriela Estébanez Jiménez, pero sobre todo por compartir los buenos y malos momentos.

**A mi familia Tíos, Tías, primos y primas que me faltaron nombrar:**

Les agradezco infinitamente su apoyo, consejos y sobre todo por haber creído en mí y alentarme en cada momento, ya que sin esto no habría sido posible continuar con mi formación tanto personal como educacional.

**A la Dra. Margarita Palomino Guerrero**

Por su asesoría y dirección en el presente trabajo, así como por su comprensión, entrega y sobre todo por la paciencia y valiosos consejos que me permitieron alcanzar los objetivos de esta tesis.

**A la UNAM:**

Que me brindó la oportunidad de poder pertenecer a esta gran casa de estudios, y que a lo largo del tiempo se convirtió en mi segundo hogar.

**A la FACULTAD DE DERECHO:**

Por haber recibido de ella mi formación profesional, por los excelentes profesores de los que tuve la oportunidad de aprender, por todo gracias.

**Al Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.**

**Finalmente a los maestros, aquellos que marcaron cada etapa de mi formación educativa.**

Mil palabras, no bastarían para agradecerles su apoyo, enseñanzas, comprensión y sus consejos en todo momento, ya que sin estos no habría sido posible siquiera llegar hasta aquí. MUCHAS GRACIAS.

## INTRODUCCIÓN

La omisión de enterar contribuciones retenidas se sanciona como infracción y también como delito equiparable a defraudación fiscal, por tanto se aplican conjuntamente la infracción y el delito, en un mismo sujeto en contravención a lo que establece el artículo 23 constitucional, ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, esto en nuestro sistema es un problema muy grande porque se está aplicando de forma inadecuada la infracción y la sanción privativa de la libertad.

Por lo que, a lo largo de tres capítulos, analizamos por qué se aplican ambas sanciones multa y delito si la legislación no lo marca de esta forma, es decir, lo que se busca es establecer cuando las conductas que son lesivas a la sociedad se deben inhibir pero lograr que los contribuyentes continúen operando y por ende tributando para que cubran los adeudos que generaron por su no cumplimiento y sólo en función de la gravedad de la conducta se pueda trascender de una infracción a un delito, a partir de lo que la propia ley establezca y para dar sustento a nuestra propuesta referiremos un caso a nivel internacional, específicamente en la legislación de España, se considera que sancionar paralelamente con una infracción y como un delito se constituye en una violación a los derechos fundamentales del contribuyente.

Así, en el Primer Capítulo denominado “**Marco Referencial**”, se explica de donde surge la facultad que tiene el Estado de allegarse de recursos, y por qué el gobernado tiene la obligación de aportar recursos al Estado.

En el Segundo Capítulo intitulado “**Infracciones y delitos**”, nos referiremos a estos dos conceptos, se refieren sus características incluso a conductas que encuadran como infracciones y como delito, se analizarán las conductas equiparables a defraudación fiscal y se refieren los criterios que tiene la SCJN respecto de las multas y de los delitos.

Finalmente en el Tercer Capítulo, denominado “**La multa como un medio para inhibir conductas vs el delito como mecanismo de castigo**” se analiza el criterio que toma la autoridad para imponer una infracción (multa) o en cuadrar la conducta en un tipo penal, y se hace una referencia comparativa entre la Legislación Española y la Mexicana para identificar los criterios que deben ser considerados al valorar las conductas que deben ser sancionadas como infracciones y solo en un segundo momento como delito.

**ÍNDICE**

**ANÁLISIS DEL ART. 23 CONSTITUCIONAL Y LA REGULACIÓN FISCAL DE  
LA OMISIÓN DE ENTERAR CONTRIBUCIONES RETENIDAS COMO  
INFRACCIÓN Y TAMBIEN COMO DELITO EQUIPARABLE A DEFRAUDACIÓN  
FISCAL**

	<b>Página</b>
<b>Introducción</b>	<b>V</b>
<b>Capítulo I. Marco Referencial.</b>	<b>1</b>
1.1 Potestad Tributaria	1
1.2 Competencia de recaudación.	3
1.3.1 Obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público.	11
1.3.1.1 Art 31 Fracción IV de la Constitución	12
1.4. Principios Constitucionales de las contribuciones.	13
1.5. Nacimiento de la obligación.	22
1.6. Exigibilidad de la obligación.	23
1.6.1 Obligaciones formales.	25
1.6.2 Obligaciones materiales.	28
1.7. Formas de extinguir la obligación.	29
1.8. Consecuencias del no cumplimiento de la obligación.	37
<b>Capítulo II. Infracciones y delitos.</b>	<b>40</b>
2.1 Concepto de Infracción.	40
2.2 Concepto de delito.	45
2.3 Elementos del tipo.	47
2.3.1 Conducta típica.	48
2.3.2 Antijurídica.	50
2.3.3 Culpable.	51
2.3.4 Punible.	52
2.4 Sanciones para el no cumplimiento de la obligación tributaria.	54
2.4.1 Omisión de enterar contribuciones.	56
2.4.1.1 Parcial.	58
2.4.1.2 Total.	59

2.5 Delito equiparable a defraudación.	60
2.6 Imposición de la sanción o multa.	64
2.7 Criterios del TFJFA en materia de multas	67
2.8 Criterios de la SCJN en materia de delitos.	71
<b>Capítulo III. La multa como un medio para inhibir conductas vs el delito como mecanismo de castigo.</b>	74
3.1 Mecanismos y criterios para la imposición de multas.	74
3.1.1 Inconstitucionalidad de las multas.	78
3.2 Debida fundamentación y motivación en materia de multas.	81
3.2.1 Aumento en la imposición de la multa.	86
3.2.2 Disminución en la imposición de la multa.	87
3.3 Condonación de multas.	88
3.4 Efectos Jurídicos por condonación de multas.	89
3.5 Criterios lógico jurídicos para integrar los elementos del tipo.	90
3.5.1 Delitos que se persiguen por denuncia.	92
3.5.2 Delitos que se persiguen por querrela.	93
3.6 Equiparables.	94
3.7 Criterios para que la conducta encuadre en delito.	97
3.8 Formas de desvirtuar la configuración de los elementos del tipo.	97
3.9 El sobreseimiento en materia de delitos.	98
3.10 Criterios de aplicación en infracciones y delitos en España.	99
3.10.1 Criterios para que en México se determine de acuerdo a la sanción de la conducta como falta administrativa o como delito.	106
Conclusiones.	114
Bibliografía.	121
Hemerografía	123
Legislación.	123
Fuentes electrónicas.	123



**ANÁLISIS DEL ART. 23 CONSTITUCIONAL Y LA REGULACIÓN FISCAL DE  
LA OMISIÓN DE ENTERAR CONTRIBUCIONES RETENIDAS COMO  
INFRACCIÓN Y TAMBIEN COMO DELITO EQUIPARABLE A DEFRAUDACIÓN  
FISCAL**

## Capítulo I. Marco Referencial.

### 1.1 Potestad Tributaria

Debemos comentar que este principio ha tenido una seria discusión respecto a su significado, ya que no hay uniformidad de criterios y opiniones entre los juristas, ya que algunos lo identifican como poder tributario, mientras que otros lo llaman poder impositivo, también se le conoce como soberanía fiscal o “potestad tributaria”, lo que es cierto es que todos coinciden en referir que este principio se refiere a la forma en que el Estado, mediante la imposición de leyes tributarias y haciendo uso de la soberanía se hace de recursos para solventar el Gasto Público.

Mientras tanto algunos teóricos al respecto, sostienen:

La potestad tributaria es “...la facultad propia del Estado para crear tributos”<sup>1</sup>, Sergio Francisco de la Garza refiere que “...recibe el nombre de poder tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las contribuciones que le están encomendadas...”<sup>2</sup>, mientras tanto Giuliani Fondrouge señala que “... el poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción...”<sup>3</sup>. Al respecto, tanto el Maestro Mauricio Yanome Yesaki, refiere al tema que “...la potestad tributaria o potestad de imposición es la facultad por virtud de la cual el Estado dentro de su ámbito temporal correspondiente puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza a fin de que pueda cumplir con las funciones públicas...”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, Notas de derecho financiero, t I, vol 3°, Lecciones 36 a 66, Civitas Madrid, 1975, p. 3.

<sup>2</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa. México, 1999, p. 193.

<sup>3</sup> Giuliani Fondrouge, Carlos, Derecho Financiero, vol. 1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, p. 266.

<sup>4</sup> Yanome Yesaki, Mauricio, Compendio de Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009, p. 53.

De conformidad a lo referido, y siguiendo a los Maestros Enrique Evans De La Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, las características del poder tributario son las siguientes:

- **Irrenunciable** porque el poder de imponer tributos se utiliza para el cumplimiento de los fines de bien común que debe cumplir el Estado, según lo establece la Constitución;
- **Abstracta** porque, independiente de que se ejerza o no la facultad de aplicar los tributos y el cobro de los mismos, el poder tributario existe radicado en el Estado aun antes de que se materialice su ejercicio;
- **Permanente** porque resulta connatural a la existencia del Estado, su poder de gravar a las personas sin que sea dable admitir que tal facultad desaparezca por caducidad, prescripción o cualquier otra forma;
- **Indelegable** porque la Constitución señala que sólo por Ley se pueden establecer tributos, sin que sea posible, al menos en nuestro ordenamiento, que esa facultad se delegue o transfiera a otros entes o potestades<sup>5</sup>.

Este último principio tiene su fundamento en los Artículos 31 Fracción IV, 73, fracción VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que más adelante se analizarán para su comprensión.

Por lo que, a manera de conclusión, podemos afirmar:

Que la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones a sus gobernados, mediante la creación de normas jurídicas, que

---

<sup>5</sup> Cfr. Evans De La Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio, Los Tributos ante la Constitución, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1997, p. 18.

establezcan las situaciones generales mediante las cuales estos últimos contribuirán al Gasto Público y así el Estado esté en la posibilidad de cumplir con sus obligaciones, dicha potestad tributaria tiene como características ser abstracta, indelegable, irrenunciable y permanente, por lo cual tiene como límites lo establecido por la Constitución y las leyes, ya que la creación de un tributo, no debe de estar por encima de lo que dicte la Constitución y debe respetar las garantías del gobernado, ya que de lo contrario el contribuyente podría promover el juicio de amparo, para dejar sin efectos el nacimiento de una obligación tributaria, esto con un efecto contrario a lo que dicta la Constitución.

## **1.2 Competencia de recaudación.**

El principio de Competencia es el que sirve para ordenar las relaciones entre los diversos centros de producción normativa dentro del Estado Federal. Tal principio "...consiste en acotar un ámbito material y encomendar su regulación a un determinado tipo normal, de manera que los demás tipos de norma pueden, en principio, incidir sobre dicha materia...".<sup>6</sup>

Debemos dejar claro que cuando se habla de competencia de recaudación, se está hablando de la facultad general y abstracta que deriva de la ley y le otorga a los órganos del Estado la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa

Por tanto, debemos diferenciarlo de la potestad tributaria, ya que cuando nos referimos a esta, estamos haciendo alusión a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos a la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley otorga a los órganos de los Estados y Municipios.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Díez-Picazo, L.M., "Competencia", Enciclopedia Jurídica Básica, Civitas, Madrid, 1995, p. 1183.

<sup>7</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, 5ª ed, Ed. Limusa, México, 2011, p. 39

Otra definición respecto a la competencia tributaria es el que refiere que “...es la facultad para recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador, esta facultad la tienen las tres instancias gubernativas y algunos organismos descentralizados facultados por la ley...”<sup>8</sup>.

Conforme a la teoría, Estado Federal es el producto del acuerdo entre los diversos entes que le han dado vida, para lo cual se despojan de una serie de facultades que transfieren a la Federación a efecto de que ésta pueda ejercerlas y así estar en condiciones de alcanzar los objetivos para los que fue creado.

Ello implica reconocer que existen alcances y limitaciones competenciales, basados precisamente en la distribución por materia, jurisdicción y jerárquicamente, entre Federación, Estados y Municipios.<sup>9</sup>

En materia tributaria nos encontramos que, en México, la Federación posee una gran cantidad de facultades tributarias. Por lo cual, la mayor parte de los ingresos de los Estados y Municipios provienen de las participaciones y aportaciones federales, todo esto se logra a través del Sistema de Coordinación Fiscal.

Si se habla de Federación debemos entender que se está hablando de la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, Lecciones de Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009, p. 274.

<sup>9</sup> Cfr. Ibid. p. 40

<sup>10</sup> Cfr. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 7ª ed, Ed. Themis, México 1991, p. 130.

De acuerdo a los artículos 73, *fracción VII y fracción XXIX-A, inciso 5 subincisos a, b, c, d, e, f y g, y 131 Constitucional*, bajo este concepto tenemos que la competencia de la Federación en materia tributaria de acuerdo al:

*Artículo 73. “El Congreso de la Unión tiene facultad*

*VII.- Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto*

- 1o. Sobre el comercio exterior;*
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*
- 5o. Especiales sobre:*

- a) Energía eléctrica;*
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;*
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
- d) Cerillos y fósforos;*
- e) Aguamiel y productos de su fermentación; y*
- f) Explotación forestal.*
- g) Producción y consumo de cerveza.*

*Las entidades federativas participan en el rendimiento de tales contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijan el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.*

En este orden de ideas destaca el:

*Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional.”<sup>11</sup>*

En virtud de ser este artículo la salvedad al principio de legalidad pero solo en materia de comercio exterior y bajo las premisas que el propio artículo establece.

---

<sup>11</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Vigente.

Esto no quiere decir que la facultad exclusiva sea relativa ya que esta postura ha cambiado a lo largo de los años tal y como lo pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la manera siguiente:

*COMPETENCIA FEDERAL EN MATERIA TRIBUTARIA. CONFORME AL PRINCIPIO DE NO REDUNDANCIA EN MATERIA CONSTITUCIONAL, LA FACULTAD PARA LEGISLAR EN DETERMINADA MATERIA NO CONLLEVA UNA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES SOBRE CUALQUIER CUESTIÓN PROPIA DE LA MATERIA QUE SE REGULA.*

*Los tributos exclusivamente federales son los enumerados en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto y conforme al principio de no redundancia en materia constitucional, se concluye que la facultad federal para legislar en determinada materia no conlleva una potestad tributaria exclusiva de la federación para establecer contribuciones sobre cualquier cuestión propia de la materia que se regula. Es decir, el hecho de que exclusivamente la federación pueda legislar sobre alguna materia no significa que los Estados o el Distrito Federal no puedan ejercer sus atribuciones tributarias sobre determinados sujetos u objetos reglamentados por una norma de carácter federal.<sup>12</sup>*

De la anterior tesis aislada es muy importante referir que la postura de la SCJN es que el hecho de tener facultad para legislar en materia de contribuciones, no otorga una potestad tributaria exclusiva, lo cual implica que el Distrito Federal y los Estados puedan ejercer su competencia para establecer cargas impositivas para sufragar su gasto público.

En la actualidad todos los Estados están adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), esto ha implicado que los Estados y Municipios renuncien a muchas de las atribuciones tributarias con las que antes contaban,

---

<sup>12</sup> Registro No. 165861, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX, Diciembre de 2009, Página: 275, Tesis: 1a. CCXXIV/2009, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

pero a cambio reciben participaciones y aportaciones federales; cabe señalar que son competencia de los Estados en materia tributaria, de acuerdo a nuestra Constitución:

**Artículo 124.** *“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”*<sup>13</sup>

De la transcripción de este artículo se puede decir que las entidades Federativas poseen una competencia derivada ya que solo pueden establecer tributos sobre aquellas materias que no Constituyen hechos generadores de contribuciones federales.

Para entender de forma clara la competencia de las Entidades Federativas se debe analizar lo que establece el Artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y IX, así como lo contemplado por el artículo 118 Constitucional, preceptos que contienen el primero de ellos una serie de prohibiciones a las actividades económicas de las Entidades Federativas y el segundo solo se autoriza si se aprueba por la legislatura local y el congreso.

Por lo cual del análisis de los artículos anteriores se desprende que existen prohibiciones para los estados, y Facultades exclusivas para la Federación, por lo cual se puede afirmar que todo lo que no sea exclusivo de la Federación o sea prohibido para los Estados, serán las materias en las cuales los Estados tendrán competencia en materia tributaria.

Con lo que respecta a la competencia de los Municipios en materia tributaria, debemos decir que los tributos municipales se encuentran en manos de las Entidades Federativas, las que libremente pueden crearlos, aumentarlos,

---

<sup>13</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Vigente.



disminuirlos o suprimirlos<sup>14</sup>, dicha competencia tiene su fundamento en el artículo 115 de nuestra Constitución que a la letra establece:

*Artículo 115.- “Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:*

*...IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:*

*a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.*

*Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.*

*b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.*

*c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

*Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.*

---

<sup>14</sup> Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 7ª ed, Ed. Themis, México 1991, p. 162.

*Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.*

*Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.*

*Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;<sup>15</sup>*

De lo anterior podemos afirmar que la hacienda pública de los Municipios se integra con los recursos recibidos por la explotación de su patrimonio y las contribuciones que dentro de su esfera de competencia tributaria, asignan a los municipios las legislaturas locales de las Entidades Federativas a las que pertenecen, y por el porcentaje que se les otorguen de acuerdo a la ley de Coordinación Fiscal, dentro de los ingresos tributarios que le corresponde recaudar a los Municipios encontramos a: Impuesto predial, Impuestos especiales sobre diversiones y espectáculos públicos, impuestos sobre determinadas actividades laborales, contribuciones especiales derivadas de obras y servicios municipales, derechos por suministro y consumo de agua potable entre otros, para reforzar lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado lo siguiente:

**HACIENDA MUNICIPAL. CONCEPTOS SUJETOS AL RÉGIMEN DE LIBRE ADMINISTRACIÓN HACENDARIA (ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL).**

---

<sup>15</sup> Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, Vigente.

*El artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal, establece que la hacienda municipal se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles; b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados; y, c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. De una interpretación armónica, sistemática y teleológica de la disposición constitucional, se concluye que la misma no tiende a establecer la forma en que puede integrarse la totalidad de la hacienda municipal, sino a precisar en lo particular aquellos conceptos de la misma que quedan sujetos al régimen de libre administración hacendaria, toda vez que, por una parte, la hacienda municipal comprende un universo de elementos que no se incluyen en su totalidad en la disposición constitucional y que también forman parte de la hacienda municipal y, por otra, la disposición fundamental lo que instituye, más que la forma en que se integra la hacienda municipal, son los conceptos de ésta que quedan comprendidos en el aludido régimen de libre administración hacendaria.<sup>16</sup>*

De la anterior jurisprudencia nos interesa lo referente a las tasas adicionales que establecen los congresos de las Entidades Federativas a favor de los municipios para realizar ciertas actividades, como la recolección de basura, limpieza de calles o respecto de la propiedad inmobiliaria, sin embargo en el marco de la Coordinación Fiscal se acuerda entre los municipios y las entidades Federativas el que también les auxilien en las tasas adicionales.

---

<sup>16</sup> Registro No. 192330, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XI, Febrero de 2000, Página: 514, Tesis: P./J. 6/2000 Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional.

### 1.3.1 Obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público.

La definición de obligación que dieron los autores romanos se encuentra en la *Instituta (Segundo Libro del Corpus Iure Civile)* y la definen como “*Obligatio est iuris vinculum, quod necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*” (La obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe a cumplir necesariamente con el derecho de nuestra comunidad política).

La obligación es una relación jurídica por la que uno o más individuos tienen la facultad de exigir de otra o varias personas la realización de determinada prestación la cual en nuestro derecho puede consistir en un dar, hacer y no hacer. Por lo tanto la palabra obligación u *obligatio* significa quedar ligado a. Teniendo en cuenta esto se puede decir que la obligación cuenta con dos sujetos uno que es el sujeto activo o también conocido como el acreedor y otra que es el sujeto pasivo o deudor y un tercer elemento que consiste en la prestación ya sea de dar, hacer o no hacer.<sup>17</sup>

La obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, se refiere a que éstos ayudarán a sufragar el gasto público de manera equitativa y proporcional, mediante el pago de contribuciones, como lo establezca la ley.

Cabe señalar que lo anterior no solo es exclusivo de los mexicanos, sino también de los extranjeros que se encuentren dentro de los supuestos que las leyes fiscales regulan.

Es importante referir que al respecto el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, ha realizado un estudio sobre la norma constitucional, en el cual su postura es que no solo los mexicanos se encuentran en el deber de contribuir, sino también todo aquel que se sitúe en los supuestos previstos por la Legislación

---

<sup>17</sup> Cfr. Huber Olea, Francisco José, *Diccionario de Derecho Romano*, Ed. Porrúa, México, 2000, p.486-491.

Fiscal, las cuales determinan a su vez las cualidades que deben reunir los sujetos pasivos.<sup>18</sup>

Asimismo el propio artículo 31 fracción IV Constitucional en ningún momento prohíbe de manera expresa, el que se fijen contribuciones a cargo de extranjeros, pudiendo ser estos sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria<sup>19</sup>, siempre y cuando se cumpla con los elementos vinculantes que establece la ley respecto a esto como lo es el tener la residencia dentro del país, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, establecimiento permanente, y que perciba ingresos procedentes de fuentes de riqueza dentro del territorio nacional, de conformidad con el contenido del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Atento a lo anterior debemos precisar que al igual que a los mexicanos se les llega a exentar del pago de impuestos en ciertos casos también existen ciertos extranjeros exentos del pago de impuestos los cuales se encuentran señalados en el artículo 109 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **1.3.1.1 Art 31 Fracción IV de la Constitución**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: es obligación de los mexicanos contribuir a 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.

Para entender mejor lo anterior debemos comprender el significado de la palabra contribución, algunos autores como De la Garza la define como "...la prestación

---

<sup>18</sup> Cfr. Gil Valdivia, Gerardo, en Diccionario Jurídico Mexicano, 4ª ed. Tomo III, Ed. IJ UNAM- Porrúa, México, 1991. p.727.

<sup>19</sup> Cfr. De Andrea Sánchez, Francisco José, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, 4ª ed., México, Ed. IJ UNAM- Porrúa. 1991, p.145.

en dinero o en especie que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...”<sup>20</sup>

Las definiciones anteriores nos permiten afirmar que los mexicanos (deudores o contribuyentes) están ligados a cumplir una prestación en dinero o en especie para que el Estado (acreedor) cumpla con sus fines y pueda garantizar el buen funcionamiento del mismo.

Así mismo para que las contribuciones puedan ser exigidas estas deben de estar contempladas en la ley de ahí surge el principio de *nullum tributum sine legen*, otro factor que debe cumplir para que la obligación sea exigible es que el contribuyente se sitúe dentro de la hipótesis marcada por la ley para que este adquiera la obligación de contribuir de manera voluntaria y al no hacerlo de esta forma el estado contará con la fuerza coercitiva para hacer que el contribuyente cumpla con su obligación.

De lo estipulado por dicho artículo se establecen los principios constitucionales de las contribuciones, tales como los de proporcionalidad, equidad, generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, y legalidad tributaria, dichos principios constituyen una garantía individual para todos los gobernados ya que ninguna norma en materia de contribuciones deberá estar por encima de dichos principios.

#### **1.4 Principios Constitucionales de las contribuciones.**

Primero que nada debemos de establecer que cuando se habla de contribución debemos de entender que es la aportación de los particulares para lograr los fines públicos, cabe hacer la distinción de porque el término de contribución y no de tributo, ya que al llamarlo de este ultima manera estaríamos en un atavismo a momentos de arbitrariedad y de derrota, o el de impuesto que denota únicamente su perfil obligatorio.

---

<sup>20</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999, p. 320.

Ahora bien al hablar de dichos principios constitucionales nos remontaremos a tratar los principios estipulado por Adam Smith<sup>21</sup>, quien desarrollo los principios elementales a los que debe sujetarse todas las normas jurídico tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo que alentara, la productividad y el esfuerzo, como fuentes de riqueza, estos principios son:

- Principio de Justicia o Proporcionalidad;

De acuerdo a este principio los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.<sup>22</sup>

Al respecto, la doctrina ha considerado que un impuesto es justo y equitativo, cuando es general y uniforme.

Para De la Garza La generalidad consiste en que "... todas las personas cuya situación jurídica o de hecho coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal deben pagar impuestos. Sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de Capacidad Contributiva..."<sup>23</sup>

Por su parte, la uniformidad necesaria para que un impuesto sea considerado justo o equitativo consiste en que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto. Además, este principio significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar de forma tal que representen para todos los contribuyentes, igual sacrificio mínimo.

---

<sup>21</sup> Cfr. Smith, Adam, La riqueza de las naciones, trad. Española, Ed. Aguilar, Madrid, 1956, p. 684.

<sup>22</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, México, 1995, p. 137.

<sup>23</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 28ª ed., Ed. Porrúa, México, 2010. p. 404.

Margain Manautou señala que si el pago de “...un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de la misma situación; por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta...”<sup>24</sup>

- Principio de Certidumbre o Certeza

Se refiere a que el impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario, el tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona, ya que la incertidumbre da cabida al abuso y favorece la corrupción de ciertas personas que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.<sup>25</sup>

Por lo tanto, para cumplir con este principio, la ley impositiva debe determinar con precisión quien es el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del causante, e introduzcan la incertidumbre.

- Principio de Comodidad

Este principio dispone que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente, lo cual significa que los plazos y fechas deben fijarse de modo que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con su obligación tributaria.

---

<sup>24</sup> Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979, p. 38.

<sup>25</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa, México, 2001, p. 69 y 70.



- Principio de Economía.

Este principio consiste en que toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan al tesoro público.

Principios Constitucionales de las Contribuciones.

Ahora bien una vez analizados a groso modo los principios de Adam Smith, mismos que se plasman en el artículo 29 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2012, nos enfocaremos a los establecidos en nuestra constitución, los cuales deben ser respetados por las demás normas jurídica, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por ende, carecerán de validez jurídica, estos principio se encuentra consagrados en el contenido del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, el cual dispone: *“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.”*

Del contenido de la fracción IV del citado artículo 31 Constitucional se desprende lo siguiente:

- Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos; no solo la de pagar, también debe cumplir con otro tipo de prestación como retener, informar, entre otras y que en su conjunto se denominan obligaciones formales
- Reconoce el derecho de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y del Municipio en que resida el contribuyente a percibir contribuciones;
- Las contribuciones deben estar establecidas en ley; principio de legalidad y reserva de ley
- Se deben destinar para cubrir los gastos públicos, y

- Deben ser equitativas y proporcionales, atendiendo a la capacidad contributiva y las cargas atendiendo a la progresividad.

Ayuda para entender mejor lo contenido en dicho artículo la siguiente jurisprudencia.

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

*Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.<sup>26</sup>*

De lo anterior queda claro que para que un impuesto sea constitucional se requiere que además se encuentre detallado en la ley sus elementos esenciales y sea proporcional y equitativo, lo anterior para que su imposición no se haga de forma arbitraria.

Por lo tanto, del contenido de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se puede observar la existencia de los siguientes Principios:

---

<sup>26</sup> Registro No. 232796, Localización: Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación 91-96 Primera Parte Página: 172, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

- Principio de Generalidad;

Para Arrijoa Vizcaíno, el principio de Generalidad tributaria significa que "...están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate..."<sup>27</sup>

La generalidad de la tributación está muy próxima a la igualdad en la tributación, ello en virtud de que siempre que se incumple con las exigencias de la primera se vulnera igualmente a la segunda.

Se incumple con dicho principio cuando el legislador solo atribuye la condición de contribuyente a un sector de los que entran dentro del hecho generador, por ejemplo al establecer un impuesto a aquellas sociedades cooperativas que pesquen, ya que se estaría violando dicho principio al excluir de la obligación de pago a las demás sociedades que no sea cooperativas y que pesquen. Se acataría dicho principio si se obligara a pagar el impuesto a todos los que pesquen.<sup>28</sup> Es decir ante el mismo actuar de los gobernantes debe aplicarse la misma disposición.

- Principio de Obligatoriedad;

Arrijoa Vizcaíno al respecto refiere que toda persona que cuente con Capacidad Contributiva y se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la ley establezca.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México, 2000, p. 248 y 249.

<sup>28</sup> Cfr. González Jiménez, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 10ª ed., Ed. CENGAGE Learning, México, 2009, p 243.

<sup>29</sup> Cfr. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México, 2000, p. 250.

Sin embargo debemos mencionar que ésta obligación de contribuir al gasto público no es sólo de los mexicanos, también debe ser de los extranjeros, siempre que encuadren en el supuesto normativo.

- Principio de vinculación con el gasto público;

En este principio lo que describe la Constitución es que la obligación de contribuir se vea correspondida con la garantía de que el producto de la recaudación de las contribuciones ha de tener por destino el financiamiento de los gastos públicos,<sup>30</sup> es decir ningún impuesto será destinado a otro fin que no sea el gasto público, entendiendo todos los fines del presupuestos de egresos.

- Principios de Proporcionalidad y Equidad;

Debido a la evolución de la legislación tributaria mexicana, se ha sostenido que estas garantías son dos conceptos y no uno sólo. Si todos los sujetos que se encuentren en una situación económica regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos por el sólo hecho que implica esta comprensión (equidad), tal postulado no puede cumplimentarse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos (proporcionalidad). Para ayudarnos a entender mejor este concepto la Suprema Corte de Justicia ha hecho a bien distinguir una de la otra tal y como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

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

*La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad*

---

<sup>30</sup> Cfr. González Jiménez, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 10ª ed., Ed. CENGAGE Learning, México, 2009, p 256.

*contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*<sup>31</sup>

En síntesis, el principio de Proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, la cual debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad.

Además de respetar el mínimo vital de los gobernados, el principio de equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, es decir frente a actos iguales y sujetos en la misma condición deben ser gravadas con criterios iguales.

- Principio de Legalidad.

Dicho principio establece que solo mediante ley han de establecerse los tributos, lo que significa que el acto de creación de cada tributo constituye una potestad que en exclusiva corresponde al Congreso de la Unión y a las legislaturas de los Estados.

Este principio implica que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule, por lo tanto, este principio tributario se basa en el célebre aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que se traduce en que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen. Incluso nuestro artículo 72 inciso h de la Carta Magna establece que en materia de contribuciones, empréstito y reclutamiento de tropa, la cámara de origen siempre será la de diputados

---

<sup>31</sup> Registro No. 207061, Localización: Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero de 1991, Página: 60, Tesis: 3a./J. 4/91 Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

- Principio de Capacidad Contributiva.

La capacidad contributiva se rige por mandato constitucional en el único criterio para llamarlo a contribuir, lo que significa que el legislador no puede establecer impuestos a cargo de alguien por una razón distinta a la capacidad contributiva, es decir no por ser de una raza, religión o sexo distintos se te impondrá una mayor carga contributiva.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente Jurisprudencia:

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.**

*Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.<sup>32</sup>*

Por tanto la capacidad contributiva no puede de valorarse sin considerar la capacidad económica está última entendida como el reflejo numérico y la primera

---

<sup>32</sup> Registro No. 192849, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Noviembre de 1999, Página: 22, Tesis: P. /J. 109/99 Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

como el poder desprenderse de una cantidad para aportar al Estado después de haber cubierto sus necesidades básicas.

### **1.5 Nacimiento de la obligación.**

En México con el nombre de causación, y en España con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador de la contribución. Por consecuencia al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación.<sup>33</sup>

Para Antonio Jiménez González la obligación tributaria se clasifica como ex lege, y su nacimiento se vincula por disposición legal a la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y no a la voluntad del sujeto obligado.<sup>34</sup>

Para comprender mejor este punto sirve de apoyo lo establecido por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece: “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”. Es decir en el momento en que se de la relación Jurídico Tributaria.

Del citado artículo se desprende que tiene como primer rol establecer el nacimiento de la obligación y recibe el nombre de hecho generador o hecho imponible, es decir el hecho generador se distingue de los demás supuestos legales tributarios al ser el único que al entrar dentro de su supuesto contributivo hace posible la exigencia de la obligación es decir el nacimiento de una obligación de pago de tributo, y se convierte en sujeto contribuyente.

---

<sup>33</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 28ª ed, Ed. Porrúa, México, 2010. p. 546.

<sup>34</sup> Cfr. González Jiménez, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 10ª ed., Ed. CENGAGE Learning, México, 2009, p 306.

Con respecto al hecho generador la legislación mexicana no hace mucho incapie a su nombre ya que solo lo define simplemente como “situación jurídica o de hecho”, a diferencia de otras legislaciones, tal es el caso del artículo 20 de la Ley 58/2003 General Tributaria de España que lo define de la siguiente manera “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Para comprender mejor el tema es necesario conocer el concepto de sujeto activo y sujeto pasivo, el primero de ellos es el Estado, a través de las entidades públicas, el cual investido en su carácter de ente soberano tiene el poder tributario para hacer exigible la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, por lo cual al hablar de sujeto pasivo nos referimos al ente físico o jurídico que según la ley está determinado a cumplir con la obligación fiscal derivada de cumplir o no cumplir con algún acto que la ley le prevea.

Dejando esto muy en claro se puede decir que la obligación fiscal nace en el momento en que el sujeto pasivo (contribuyente) realiza o deja de realizar un acto que se encuentre regulado mediante ley, el cual su cumplimiento será exigible por el sujeto activo (Estado).

## **1.6 Exigibilidad de la Obligación.**

Antes de continuar debemos entender cuál es la diferencia entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria. El nacimiento consiste en la aparición o la creación de un vínculo entre el acreedor y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, este legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación.<sup>35</sup>

Aclarado lo anterior se dice que para que una obligación fiscal pueda ser exigible se deberá primero determinar es decir se deberá constatar que se realizó el

---

<sup>35</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 28ª ed, Ed. Porrúa, México, 2010. p. 576



hecho imponible o la existencia del hecho generado y se precisará la deuda en cantidad líquida, mismo que será cubierto en la fecha o en el plazo señalado por la ley.

Ahora bien derivado de esto la exigibilidad de la obligación fiscal no es otra cosa que la posibilidad por parte del sujeto activo de hacer efectiva de manera coercitiva la obligación contraída por el sujeto pasivo, aun cuando de este último no sea su voluntad, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, esto de acuerdo a lo que establece el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Sirven de apoyo las siguientes tesis Jurisprudenciales:

**CRÉDITO FISCAL AUTODETERMINADO. SU EXIGIBILIDAD NO ESTÁ CONDICIONADA A LA NOTIFICACIÓN DEL ACUERDO DE LA AUTORIDAD QUE DECIDA SI AUTORIZA O NO SU PAGO EN PARCIALIDADES.**

*No es necesaria la notificación por parte de la autoridad hacendaria de la resolución que decide si se autoriza o no el pago de un crédito fiscal en parcialidades para que sea procedente su cobro, en tanto que la exigibilidad del pago de éste no depende de la notificación de tal decisión sino precisamente del reconocimiento que hace el contribuyente de su adeudo fiscal, ya que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6o., tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, éstos tienen en principio la obligación de autodeterminarse las contribuciones a su cargo y, en términos del diverso 145, los créditos fiscales no cubiertos son exigibles por parte de las autoridades del ramo, sin que se advierta la condicionante de que se trata.<sup>36</sup>*

**AUTODETERMINACIÓN. SU EXIGIBILIDAD MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

*Del estudio concatenado de los artículos 4o. y 6o. del Código Fiscal de la Federación y de las definiciones doctrinarias de crédito y contribuyente, se colige que la Federación percibe de los particulares, entre otros conceptos, las contribuciones que se causen conforme se realizan las situaciones jurídicas o*

---

<sup>36</sup> Registro No. 187573, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Marzo de 2002, Página: 1318. Tesis: VI.3o.A.64 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

*de hecho que para tal caso prevén las disposiciones fiscales, con la obligación de los gobernados de determinar las contribuciones a su cargo, mismas que resultan exigibles inmediatamente, al no haber ejercido el fisco federal sus facultades de comprobación, ya que la exigibilidad del crédito nace desde el momento en que el gobernado se coloca en la hipótesis señalada en la ley, sobre todo cuando existe un reconocimiento expreso del adeudo; de ahí que el Estado se encuentra facultado para requerir el pago de la cantidad adeudada, conforme lo estatuye el artículo 144 del código tributario federal, con la única limitante de la figura de la prescripción que establece el diverso 146 del citado ordenamiento, a no ser que hubiera autorizado su pago en parcialidades, de acuerdo con el artículo 66, párrafo primero, del código en mención, y que se encuentre debidamente garantizado el interés fiscal, pues en ese supuesto, ante el incumplimiento de tres o más abonos mensuales, deberá revocar tal autorización para iniciar el procedimiento económico-coactivo, a fin de obtener el pago del crédito existente, líquido y exigible que el propio contribuyente se autodetermino.<sup>37</sup>*

Como queda claro de la lectura de las anteriores tesis jurisprudenciales la exigibilidad del cumplimiento de la obligación fiscal nace en el momento en que el sujeto activo se coloca en la hipótesis señalada en la ley o en su defecto se hace el reconocimiento de la deuda que tiene con el fisco.

### **1.6.1 Obligaciones formales.**

Cuando se habla de obligaciones formales nos referimos a aquellas acciones o requisitos secundarios que derivan de la obligación material, como son el inscribirse en el RFC, informar cualquier cambio, de declarar, de llevar registros y contabilidad, de designar representante y domicilio para oír y recibir notificaciones, de las cuales al no cumplirse se pueden subsanar y en su caso se impondría multa o infracción administrativa.

Estas se pueden clasificar de la siguiente manera:

---

<sup>37</sup> Registro No. 188878, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Septiembre de 2001, Página: 1293  
Tesis: VI.2o.A.5 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

- DE HACER.- Las cuales se refieren a que el sujeto pasivo debe de realizar cierto acto para satisfacer lo establecido por la norma jurídica en materia tributaria, dentro de las más importantes son:
- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, Presentar Declaraciones Anuales y Provisionales conforme proceda. (Art. 27 y 32 del CFF).

El Registro Federal de Contribuyentes o RFC "...es un instrumento de identificación fiscal, a través del cual la autoridad lleva un padrón de las personas físicas y morales que realicen actividades gravadas y que, por consiguiente, se encuentran obligadas a contribuir..."<sup>38</sup>

El RFC tiene su fundamento legal en el artículo 27 del Código fiscal de la Federación, en donde se establece a grandes rasgos que quien se establezca en la hipótesis tributaria, deberá solicitar su inscripción en el RFC.

El inscribirse en el RFC no solo significa darse de alta de obligaciones que como contribuyente se deben de cumplir, también implica que se deberán presentar ciertos avisos como son.

- Aviso de apertura de establecimiento, sucursal, local fijo, semifijo o almacén y en su caso también presentar el aviso de cierre del mismo.
- Aviso de cambio de domicilio fiscal.
- Aviso de suspensión y en su caso de reanudación de actividades
- Aviso de aumento y en su caso de disminución de obligaciones fiscales.

Tenemos otro ejemplo de obligación formal en la Declaración Fiscal

---

<sup>38</sup> Ortega Carreón; Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009, p. 91.

El diccionario jurídico mexicano la define como la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un ejercicio fiscal anual.<sup>39</sup>

Sin embargo De la Garza nos da la definición más acertada al definirla como "...el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario, mediante los datos y elementos relevantes para su determinación..."<sup>40</sup>

Como se ha planteado la declaración es el acto mediante el cual se le da a conocer al fisco que se tiene una obligación por pagar o liquidar previa determinación de la misma.

Otras obligaciones son:

- Llevar Libros de Contabilidad (Art. 28 CFF y 26, 27, 28 y 29 de su Reglamento).
- Llevar Sistemas Contables Autorizados por las autoridades fiscales (Arts. 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, 26 y 41 de su Reglamento).
- Conservar los Registro y Documentación de la Contabilidad durante el plazo de cinco años, en términos del artículo 67 del CFF., ya que en éste término se extingue el derecho de la autoridad para revisarla.
- DE NO HACER.- Omitir alterar la información que forma parte de la Contabilidad, ya que incluso la referida omisión, pudiera generar la tipificación de algún delito en Materia Fiscal, un ejemplo sería:

- a) El no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes (Art. 75, fracción II, inciso a), del CFF.

---

<sup>39</sup> Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano, "*declaración fiscal*", Ed. IJ UNAM, Tomo III, 1983. p. 29.

<sup>40</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 28ª ed, Ed. Porrúa, México, 2010. p. 569

- b) El no omitir el entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes (Art. 75, fracción III, del CFF).
- c) No llevar dos o más libros sociales similares con distinto contenido (Art. 75, fracción II, inciso d), CFF)
- DE TOLERAR.- Es cuando el Gobernado permite que el fisco a través de la Autoridad ciertas actuaciones relativas a las Facultades de Comprobación, los PAE y las Compulsas, dentro de las mas importante encontramos:
  - Visitas Domiciliarias (Arts. 42, 44, 45, 46 y 47 del CFF).
  - Revisiones de Gabinete (Art. 48 del CFF).
  - Tolerar los Responsables Solidarios o Terceros las medidas de control del fisco y colaborar en su ejecución, cuando les soliciten datos y documentos, respecto de las operaciones gravadas que efectúen con otros contribuyentes (Arts. 48, 53, 55 y 56 del CFF).
  - Facilitar a las autoridades fiscales las Diligencias relativas al Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando exijan el pago de los créditos no cubierto o garantizados dentro de los plazos establecidos en la Ley. (Art. 145 CFF.)
  - Permitir la intervención de la caja de la negociación, para garantizar el crédito fiscal (Arts. 153, 164, 165, 166 y 167, del CFF, y 75 y 76 de su Reglamento).

Como ha quedado claro las obligaciones formales son aquellas que en caso de que se incumpla con esta, las mismas pueden ser subsanadas y de su incumplimiento se podría imponer una multa o sanción de carácter administrativo, lo anterior a contrario sensu de lo que establecen las obligaciones materiales, mismas que se estudiaran en el siguiente punto

### **1.6.2 Obligaciones materiales.**

Se refiere al pago de una cantidad liquida y en dinero que el deudor u obligado debe de efectuar a favor del fisco, dentro de estas obligaciones encontramos a la

de realizar la retención y enterar a la autoridad fiscal dicha retención, dicho caso es el que nos constriñe y el cual explicaremos a fondo.

Entre los impuesto existen los llamados retenidos, cuya particularidad reside en que originalmente el que los causa es uno, pero la ley obliga a otro a realizar el cálculo, determinación y retención y entero del impuesto correspondiente; es decir no obstante ser uno el obligado, otro en su calidad de obligado solidario asume la tarea de pagar el impuesto dentro de la fecha establecida y en los términos precisados por las disposiciones fiscales.<sup>41</sup>

En este caso por lo regular la obligación de retener es por parte del patrón a su empleado o se puede dar el caso de que el prestador de servicios le retenga el IVA a su cliente y en ambos caso tiene la obligación de enterar dichas contribuciones retenidas al fisco.

### **1.7 Formas de extinguir la obligación.**

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinta dicha obligación.<sup>42</sup>

Las formas de extinguir las obligaciones son:

- El pago.
  - \* Pago Liso y Llano.
  - \* Pago en especie.
  - \* Dación en pago.

---

<sup>41</sup>Cfr. Ortega Carreón; Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009, p. 122.

<sup>42</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. Oxford, México 2009, p.167

Otra clasificación puede ser:

- \* Pago Liso y Llano de lo Debido
  - \* Pago de lo Indebido.
  - \* Pago bajo Protesta. (aunque actualmente nuestra Legislación no lo contempla)
  - \* Pago extemporáneo.
  - \* Pago de Anticipos.
  - \* Pago por vía electrónica.
- 
- La compensación.
  - La condonación.
  - La prescripción.
  - La caducidad.
- 
- El pago

Generalmente se le considera como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir. Al dar cumplimiento a la norma jurídica-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos.

El Código Fiscal Federal en el artículo 29 último párrafo lo define como “el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación”

- \* Pago Liso y Llano.

Es aquel que se efectúa de forma espontánea en el cual se cumple con la obligación fiscal y conforme a los lineamientos establecido en la ley

- \* Pago en especie.

Se refiere a que el deudor en este caso el contribuyente cumple con su obligación con una forma distinta del pago, es decir puede entregar dinero y alguna cosa de su propiedad, esta forma de pago se encuentra prevista en el artículo 7 A de la ley del Servicio de Administración Tributaria, mismo que a la letra establece:

***Artículo 7o.-A.*** *El Servicio de Administración Tributaria en materia de recaudación del pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realicen sus autores, deberá recibir las obras de conformidad con el procedimiento de selección que se establece en el artículo 7o.-B, debiendo llevar el registro de las mismas y distribuir las entre la Federación y las Entidades Federativas, así como los Municipios.*

*El registro de las obras plásticas que formen parte del patrimonio artístico de la Nación se dará a conocer en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, señalando el lugar de destino de la obra.*

- \* Dación en pago.

De acuerdo a lo que establece el Código Civil Federal en su artículo 2063 el deudor podrá ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas.

Según Margain se tienen diferentes formas de pago; las cuales son el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago de anticipos, el pago definitivo, y el pago extemporáneo.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Cfr. Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2003. P.299.



\* PAGO LISO Y LLANO DE LO DEBIDO.- Se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables.

\* PAGO DE LO INDEBIDO.- En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. El contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo actualización.

\* PAGO BAJO PROTESTA.- Este tipo de pago tiene Lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensa legal que procedan, en desuso en la actualidad.

\* PAGO EXTEMPORÁNEO.- Esta hipótesis tiene Lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago.

\* PAGO DE ANTICIPOS.- Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

\* PAGO POR VÍA ELECTRÓNICA.- A partir del año 2002 comenzaron a entrar en vigor diversas reglas de carácter general que obligaban a los contribuyentes a realizar sus pagos mediante la afectación de fondos de su cuenta bancaria, a favor de la Tesorería de la Federación, esto es, a través de la transferencia electrónica de fondos. En la actualidad tal forma de pago se ha generalizado.

Esta forma de pago es una de las modalidades en que puede hacerse el pago pero finalmente se reduce a pago liso y llano

- La Compensación.

Esto se da cuando existe reciprocidad de créditos entre el fisco y el contribuyente, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente. Por lo cual se deberán hacer los cálculos necesarios para saber cuál es la cantidad resultante de dicha relación.

Dicha figura se encuentra regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, donde a groso modo se estipula que el contribuyente podrá compensar el saldo a favor contra la obligación que esté obligado a pagar, siempre y cuando se de aviso al Fisco de la misma dentro del plazo de cinco días siguientes a aquel en que la compensación se haya efectuado. Asimismo en dicho se estipula que en caso de haber solicitado la compensación y no haber sido concedida el contribuyente deberá de pagar recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente.

En el mismo precepto se señala que la autoridad podrá compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir contra las que estén obligados a pagar sin que este último lo haya solicitado. Ya por ultimo refiere que

la compensación podrá ser solicitada en el caso de los créditos fiscales cuyo cumplimiento haya sido autorizado a plazos.

- La Condonación

Se refiere a cuando el fisco le perdona al contribuyente de manera total o parcial el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dicha figura solo opera en 2 casos marcado por la ley en específico por lo dispuesto en el artículo 39 en su fracción I del Código Fiscal de la Federación, que son; por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), de conformidad con lo que establece el artículo el artículo 146-B del Código Fiscal Federal. También por causas discrecionales tratándose de multas, esto de acuerdo a lo estipulado por el artículo 74 del Código fiscal de la Federación, opera la solicitud para la condonación de multa.

- La prescripción.

Se da por el simple transcurso del tiempo, es decir es el término que tienen las autoridades tributarias para exigir el pago de los créditos fiscales, el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos, y como concepto de anulación en los juicios de nulidad., tiene su fundamento legal en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que por regla general estable que el crédito fiscal prescribe en cinco años, contados a partir desde el día en que pudo ser exigido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha manifestado lo siguiente:

*PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.*

*Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.<sup>44</sup>*

Como ya se mencionó la Suprema corte de Justicia de la Nación con la Jurisprudencia anterior a dejado claro el criterio mediante el cual se podrá solicitar la prescripción en materia de contribuciones la cual por regla general será de 5 años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser exigido por la autoridad.

- La Caducidad.

Es cuando las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen, por regla general en un plazo de cinco años, pero existe la posibilidad de que sea en el plazo de 10 años, tiene su fundamento legal en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado con la siguiente jurisprudencia:

---

<sup>44</sup> Registro No. 192358, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Febrero de 2000, Página: 159 Tesis: 2a./J. 15/2000, Jurisprudencia Materia(s): Administrativa

*CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. CONFORME A LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 42/2001, LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA QUE AQUÉLLA OPERE NO SE CONDICIONA A QUE EL RECURSO O JUICIO INTERPUESTO DECLARE INSUBSISTENTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DESDE SU INICIO.*

*La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al interpretar el artículo 67, fracción IV, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en la jurisprudencia 2a./J. 42/2001, de rubro: "CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA.", consideró que el plazo de caducidad en materia fiscal se suspende, entre otros supuestos, con la sola interposición del medio de defensa, con independencia de lo que se resuelva en el recurso o juicio, ya que el citado precepto no la condiciona así; esto es, que lo resuelto en éste no determina o influye en la suspensión del plazo de caducidad, por ende, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, es la existencia del medio de defensa y computar el plazo de 5 años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. En ese sentido, no puede constituir un caso de excepción para la observancia de la referida jurisprudencia, el que con motivo de la interposición de un recurso administrativo o juicio se determine insubsistente desde el inicio el procedimiento de fiscalización, ya que en dicho criterio se estableció que la actualización de la suspensión del plazo de la caducidad no se condiciona a lo que se resuelva en el medio de defensa intentado, al no preverlo así el referido artículo 67, esto es, que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que se resuelva en el recurso o juicio respectivo.<sup>45</sup>*

De la jurisprudencia anterior se puede decir que la caducidad se podrá interrumpir con el solo hecho de la interposición de un recurso administrativo o juicio, independientemente de que éste sea declarado insubsistente, en este sentido

---

<sup>45</sup> Registro No. 162419 Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIII, Abril de 2011, Página: 390 Tesis: 2a./J. 51/2011, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

respecto de las obligaciones fiscales podemos decir que las facultades de fiscalización en el incumplimiento de obligaciones tributarias la caducidad es de 5 años, pero en caso de que el recurso o juicio sea desfavorable para el gobernado éste deberá de cumplir con la obligación fiscal, más la actualización, recargo y en su caso multa.

### **1.8 Consecuencias del no cumplimiento de la obligación.**

Al referirnos a obligaciones fiscales, debemos entender en general, a las responsabilidades fiscales; es decir, tanto a la de pagar las contribuciones como a otras de hacer o de no hacer que establece la ley.<sup>46</sup>

Como ya se analizó es de suma importancia cumplir con las obligaciones en materia tributaria, por lo cual la consecuencia de no cumplir con las obligaciones en materia de contribuciones son varias, van desde la imposición de una infracción o multa, la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, y si la falta es muy grave la imposición de un delito en materia fiscal. También existe el supuesto de que cuando una obligación se paga de forma tardía han de pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco, respecto a esto es conveniente aclarar que el recargo y la multa son cosas totalmente distintas pues el primero es indemnización y la segunda es una pena.

Todas las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones van encaminadas a que el fisco no pierda, sino al contrario recupere lo que marca la ley para el sostenimiento del gasto público, y en el caso de que el contribuyente haga caso omiso se encuadre en lo tipificado por la ley penal para la materia y se haga pagar con la privación legal de la libertad en el caso de que así lo prevea dicha disposición legal.

---

<sup>46</sup> Cfr. Rodríguez Mejía, Gregorio, Obligaciones Fiscales, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, número 90 septiembre- diciembre 1997, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>

Pero existen algunas sanciones fiscales consecuencia del incumplimiento de la obligaciones mismas que tienen carácter represivo, como son la clausura de un negocio o industria, o la suspensión de actividades gravadas, dichas acciones por parte del fisco se consideran como medidas de carácter aflictivo o intimidatorio, totalmente distinto a lo que establece la multa y recargos ya que su fin es meramente reparatorio.<sup>47</sup>

Sin embargo consideramos que la multa no tiene solo un fin reparatorio, sino un fin represivo y sancionador ya que se impone para castigar a quien quebrante las disposiciones legales, y a su vez cumple con el objetivo primordial del fisco el cual es recaudar impuesto para lograr los fines del Estado.

Ahora bien otra de las consecuencias del incumplimiento en el pago de las contribuciones es el cobro de recargos, los cuales si tienen un fin recaudatorio del daño producido al Fisco, el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del plazo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal sea exigible y aquella en que se paga, por lo que constituye en el fondo, un verdadero interés moratorio.<sup>48</sup>

Otra consecuencia del no cumplimiento de la obligación fiscal, es el inicio del Procedimiento administrativo de Ejecución por parte del Fisco, dicho procedimiento se lleva a cabo para obligar por medio de la fuerza al contribuyente deudor a cumplir con el pago de la obligación que no cumplió en el tiempo establecido por la ley y que tiene pendiente, mismo que se encuentra regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se podrá ejecutar el embargo precautorio de los bienes del deudor hasta que cumpla con el pago y en caso de no hacer el embargo definitivo y posteriormente el remate de los bienes para cumplir con el adeudo que tiene con el fisco.

---

<sup>47</sup> Cfr. Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, 2ª ed, Ed. Porrúa, México, 1997. p. 167.

<sup>48</sup> Ibidem, p. 173

Ahora bien la consecuencia más importante del no cumplimiento de la obligación fiscal, es el encuadramiento de la conducta con el de un delito fiscal, en el cual las penas van desde una multa o en su defecto la privación de la libertad dichas sanciones están reguladas en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 70, 71 y 95 del Código Fiscal Federal, ya que el tema en comento es muy extenso amerita un estudio muy amplio mismo que se agotara en el capítulo siguiente.



## Capítulo II. Infracciones y delitos.

### 2.1 Concepto de Infracción.

Las infracciones en materia fiscal tienen su justificación en la necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos financieros para poder realizar sus fines derivada del incumplimiento de la obligación fiscal.

Debemos entender por infracción a todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que ley fiscal ordena, o efectuar lo que la misma prohíbe.<sup>49</sup>

La infracción la define como "...la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, por un fedatario o un tercero, y que esta sancionada administrativamente, por regla general, en forma pecuniaria..."<sup>50</sup>

Al respecto el tratadista mexicano Miguel Ángel García Domínguez la define como "...la conducta típica, antijurídica y culpable, en la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por órgano de la administración fiscal..."<sup>51</sup>

El Código Fiscal de la Federación al respecto refiere:

*Artículo 71.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de*

---

<sup>49</sup> Cfr. Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª. ed., Ed.Cárdenas Editores, Editor y distribuidor, México, 1998, p. 501.

<sup>50</sup> Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Ed.Cárdenas Editores, Editor y distribuidor, México, 1983, p. 333

<sup>51</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, Ed., Porrúa, México, 1994, p. 137.

*obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.*

De lo cual queda claro que la infracción se aplica a la persona sea física o moral que se situó dentro del catálogo de acciones u omisiones que prevé la ley derivado de su obligación fiscal.

La infracción tiene como consecuencia la imposición de una sanción, pues el que no la acate adquiere la calidad de infractor y con ello se hace acreedor a las sanciones fiscales que la ley prevea, siguiendo las formalidades esenciales del derecho, es decir debe de estar debidamente fundada y motivada, dictada por autoridad competente por lo cual deberá regirse por lo estipulado en el artículo 16 constitucional en relación con el numeral 5 del Código Fiscal de la Federación que refiere que la aplicación debe de ser estricta, dicha sanción por lo regular es la multa.<sup>52</sup>

Las infracciones se clasifican en:

- Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.

La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de perjuicio económico al erario, es decir no existe dolo o mala fe, sino más bien negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Cfr. Orellana Wiarco, Octavio Alberto, Derecho Procesal Fiscal Guía de Estudio, Ed. Porrúa, México, 2010, p. 143, 144.

<sup>53</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2003, p. 323-325.

Por su parte la infracción de comisión es todo lo contrario, ya que el contribuyente tiene la intención de no cumplir con sus obligaciones fiscales, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública.

- Infracciones instantáneas e infracciones continuas.

Las primeras se consumen y agotan en el momento en que se cometen, ejemplo no presentar declaración dentro del término señalado.

Las segundas son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, ejemplo el llevar la contabilidad alterada.

- Infracciones simples e infracciones complejas

Las simples son las que mediante un solo acto se viola una sola disposición.

En cambio las complejas son las que mediante un acto se violan diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción.

- Infracciones leves e infracciones graves.

Las leves se refieren a los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

Las infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

- Infracciones administrativas e infracciones penales.

Las infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad judicial.

En esta última clasificación vale la pena inferir que no estamos de acuerdo ya que en materia penal los únicos que cometen infracciones son los menores al no contar con la capacidad jurídica y ser inimputables para poder ser considerados como sujetos de derecho dentro de los actos del tipo penal, por lo cual en materia penal no serían infracciones se llamarían delitos o actos que la ley considera como delictivos al transgredir la norma penal.

Esto da la pauta a que el legislador refiera que como existen infracciones administrativas y penales deberá de haber sanciones administrativas que van en caminadas a sanciones pecuniarias y las penales que van encaminadas a la privación de la libertad, pero no solo eso ya que algunos tipos de delitos fiscales consideran el pago por concepto de daño moral y el pago de la multa además de la privación de la libertad, con lo cual se estaría violentando el principio de “*NON BIS IN IDEM*” en relación con lo establecido en el artículo 23 constitucional ya que se estaría juzgando a una persona por la misma causa, tal y como se quiere dejar claro con el presente trabajo, es decir está bien que se prevea que si no cumples con una te aplicaran la otra, pero lo que no es justo e ilógico es que si cumples con la sanción impuesta como multa ya no tendrían que aplicarte la sanción de privación de libertad ya que se estaría violentando la constitución.

Al respecto la Suprema corte de Justicia de la Nación establece:

*CRÉDITOS FISCALES. INFRACCIONES. CLASIFICACIÓN.  
Las infracciones a créditos fiscales se clasifican en continuas o permanentes e instantáneas; la primera, es la que se realiza durante cierto tiempo sin interrupciones prolongándose en el tiempo, constituyendo un estado más o menos duradero de consumación; es decir, son las que no se agotan en el*

*momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son los que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; y la segunda, es la que se consume y agota en el momento en que se comete.*<sup>54</sup>

En este criterio, la SCJN establece una clasificación en cuanto a las infracciones por créditos fiscales que en nuestra opinión, en su mayoría encuadran en conductas continuas, porque generalmente se llevan a cabo durante cierto tiempo es decir, no se agotan en el momento en que se cometen.

Consideramos importante el referir que en el caso de España, se consideran infracciones las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas<sup>55</sup>, asimismo, las clasifican de la siguiente manera:

- **Leves.**
- **Graves.**
- **Muy graves.**

Al respecto, la Ley General Tributaria, establece que a las infracciones tributarias se les impondrán sanciones pecuniarias y cuando proceda, también sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Esto es, que corresponde a las infracciones graves y muy graves de sanción pecuniaria igual o superior a 30,000 €, siempre que se hubiere utilizado el criterio de graduación de comisión, además como sanciones accesorias la pérdida de la posibilidad de obtención de subvenciones o ayudas públicas y el derecho de aplicar beneficios e incentivos fiscales durante uno y dos años respectivamente.

---

<sup>54</sup> Registro No. 193526, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Agosto de 1999 Página: 742, Tesis: I.7o.A.49 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa.

<sup>55</sup> Cfr. Artículo 183 de la Ley General Tributaria. España, vigente.

También, como sanción accesoria se encuentra la prohibición de contratación con las administración pública.

Asimismo, la propia ley establece que en el caso de autoridades o personas que ejerzan profesiones oficiales que cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de informar a la administración tributaria, además de la sanción pecuniaria, se les impondrá como sanción accesoria, la prohibición del ejercicio de la profesión, empleo o cargo público por un plazo de tres meses hasta doce meses.<sup>56</sup>

Como podemos apreciar, la Ley General Tributaria, no establece en ningún supuesto, la imposición además de la pecuniaria, la pena privativa de libertad, caso que resulta muy contrario en nuestro país.

## **2.2 Concepto de delito.**

Etimológicamente la palabra delito deriva del verbo *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.<sup>57</sup>

También se define. En derecho penal, como “...la acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal...”<sup>58</sup>

Bajo este contexto, “la infracción de la ley del estado promulgada para proteger la seguridad de los Ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso”.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Cfr. Art. 187 de la Ley General Tributaria. España, vigente.

<sup>57</sup> Cfr. De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México 2004, p. 219

<sup>58</sup> Diccionario jurídico Mexicano Ed. IJ UNAM, Tomo II, 1983 p. 868 y 869.

<sup>59</sup> Carrara, Francisco, Programa del curso de Derecho Criminal, Tomo I (traducción José Ortega/ Jorge Guerrero), 7ª ed, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 1988, p.5.

Así, el delito es una conducta, de acción u omisión, esto es, de hacer o no hacer, al cometerlo se lesiona el bien jurídico protegido, dicha acción u omisión está perfectamente descrita y sancionada por las leyes penales”<sup>60</sup>

Entonces específicamente los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como son los que importan privación de la libertad.<sup>61</sup>

De lo anterior podemos decir que el delito es la acción u omisión que realiza el sujeto y que la ley considera como hecho delictivo.

El Código Penal lo define como:

*Artículo 7o.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.*

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

*El delito es:*

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

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

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

Los delitos en materia fiscal aparecen en la legislación como una respuesta al añejo problema de la evasión fiscal y para motivar a los contribuyentes al

---

<sup>60</sup> Cfr. Sánchez Vega, Javier Alejandro, La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves, Ed. SISTA, México, 2005, p. 31.

<sup>61</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 2010, p., 905.

cumplimiento de sus obligaciones tributarias pues la sanción mediante la multa parecía insuficiente, y por eso se crearon delitos con sanciones penales, la privación de la libertad la más importante.<sup>62</sup>

Algunos autores afirman que se debe distinguir a las infracciones y a los delitos, pero como se mencionó en líneas anteriores para nosotros la única diferencia es que en las infracciones las penas son de carácter pecuniario y en los delitos la penas deberían de ser con privación de la libertad en caso de no cumplir con la infracción administrativa ya que en materia penal los únicos que cometen infracciones son los menores.

### **2.3 Elementos del tipo.**

El concepto de tipo en materia penal, nació con los trabajos de Ernesto Beling en 1906 con el concepto de *Tatbestand* (tipo) como “descripción de una conducta delictiva”; por ello es frecuente el uso del término tipo como acepción de la ley.<sup>63</sup>

El tipo penal se define comúnmente como la descripción legal de una conducta como delito. El tipo penal encuentra su ubicación funcional y operativa en los presupuestos del delito, ámbito primero de la teoría general del delito, como un presupuesto jurídico del mismo, y, concretamente como el presupuesto de la conducta típica, que traduce la fundamental importancia del principio de legalidad.<sup>64</sup>

De lo anterior podemos sostener que el tipo penal se refiere a la descripción de la conducta que debe de realizar el sujeto para que sea considerada como hecho delictivo, la cual debe de estar descrita en las leyes penales.

---

<sup>62</sup> Cfr. Orellana Wiarco, Octavio Alberto, Derecho Procesal Fiscal Guía de Estudio, Ed. Porrúa, México, 2010, p.147.

<sup>63</sup> Cfr. Orellana Wiarco, Octavio Alberto, El Delito de Defraudación Fiscal Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Ed. Porrúa, México, 2003, p.65.

<sup>64</sup> Cfr. Malo Camacho, Gustavo, Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1997, p. 296.



De las teorías que se ocupan de este asunto, la más conocida es la heptatomica, que sostiene la existencia de siete elementos; los cuales son la conducta o hecho, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad, condición objetiva, imputabilidad y punibilidad.<sup>65</sup>

ELEMENTOS DEL TIPO	
Aspecto Positivo	Aspecto negativo
1. Actividad	1. Falta Negativo
2. Tipicidad	3. Ausencia de acción
4. Antijuricidad	4. Causa de Justificación
5. Culpabilidad	5. Causas de inculpabilidad
6. Condición objetiva	6. Falta de condición objetiva
7. Punibilidad	7. Excusas absolutorias

Al respecto de los elementos del tipo, es importante que hagamos referencia a la reforma que le dio origen, esto es la del Art. 16 Constitucional del 3 de septiembre de 1993 en la que se sustituyó la figura del cuerpo del delito por los elementos del tipo penal al regular el libramiento de la orden de aprehensión, precisando los elementos de fondo que las autoridades judiciales deben cumplir para girarla.

“Es aquí donde se produjo el cambio de fondo, y se adoptó en nuestro sistema penal la tesis finalista de la acción penal”.<sup>66</sup>

### 2.3.1 Conducta típica.

La conducta típica o también conocida como tipicidad, es aquella que consiste en encuadrar o adecuar la conducta del sujeto a la descripción del tipo, es decir, la

<sup>65</sup> Cfr. García Ramírez, Sergio, Derecho Penal (en línea), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1990, (citado 18-09-2011), Formato html, Disponible en Internet:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=282> ISBN 968-36-1736-0

<sup>66</sup> Madrazo Cuéllar, Jorge. *Las reformas constitucionales en materia penal*. Revista Cuestiones Constitucionales. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Disponible en:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/1/cl/cl11.htm>

acción u omisión que despliega el sujeto debe corresponder con exactitud a la conducta prevista en la ley (en el tipo).<sup>67</sup>

En este contexto; de las definiciones más importantes encontramos la de Francisco Blaso y Fernández de Moreda, la cual refiere. "...que la acción típica es sólo aquella que se acomoda a la descripción objetiva, aunque saturada a veces de referencia a elementos normativos y subjetivos del injusto de una conducta que generalmente se reputa delictuosa, por violar, en la generalidad de los casos, un precepto, una norma, penalmente protegida...."<sup>68</sup>

Para Alejandro Sánchez Vega la conducta típica es aquella que se refiere al comportamiento que realiza el sujeto activo (contribuyente) y que se encuadra al tipo penal, es una acción u omisión que se apega al tipo objetivo descrito en cada delito.<sup>69</sup>

En este orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que:

**RESPONSABILIDAD PENAL.**

*Para que una conducta humana sea punible conforme al derecho positivo, es preciso que la actividad desplegada por el sujeto activo, se subsuma en un tipo legal, esto es, que la acción sea típica, antijurídica y culpable, y que no concurra en la total consumación exterior del acto injusto, una causa de justificación o excluyente de la culpabilidad. Puede una conducta humana ser típica, porque la manifestación de voluntad, o la modificación del mundo exterior, es decir, la producción del resultado lesivo, enmarquen dentro de la definición de un tipo penal, como puede ocurrir, por ejemplo, tratándose de homicidio o fraude, pero si se demuestra que el occiso fue privado de la vida, por el sujeto activo, cuando éste era objeto de una agresión injusta, real y grave, desaparece la antijuridicidad del acto incriminado y consecuentemente, al*

---

<sup>67</sup> Cfr. Orellana Wiarco, Octavio Alberto, El Delito de Defraudación Fiscal Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Ed. Porrúa, México, 2003, p.65.

<sup>68</sup> Y Fernández de Mora, Francisco Blasco, La tipicidad, la antijuridicidad y la punibilidad como caracteres del delito en la noción técnica jurídica, Criminalia, IX, p.443.

<sup>69</sup> Cfr. Sánchez Vega, Javier Alejandro, La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves, Ed. SISTA, México, 2005, p. 49.

*concurrir la causa justificativa de la acción, resulta no culpable o si tratándose del segundo de los delitos, no se satisfacen los presupuestos de tipicidad al no integrarse sus elementos constitutivos.*<sup>70</sup>

Esto nos permite afirmar que la conducta típica se refiere a la acción u omisión que realiza el sujeto y que se encuentra señalada sancionada por la ley penal, de esto se establece que para que exista un sanción penal esta debe de estar contenida en la norma penal de acuerdo al principio de (*nulla poena sine legen*).

Por todo lo expuesto debemos de diferenciar el tipo de la tipicidad, ya que el primero se refiere a la descripción o hipótesis sancionada por la ley penal y el segundo a la conducta.

### **2.3.2 Antijurídica.**

Es la calidad de ciertas conductas que no cumplen con lo prescrito con la norma jurídica que las regula, es decir, que es formalmente la contradicción al derecho. Hoy prevalece el criterio según el cual el hecho es antijurídico cuando, además de contradecir el orden jurídico, lesiona o pone en peligro, según la previsión legal, bienes jurídicos tutelados por la ley penal.<sup>71</sup>

En una revisión general el vocablo “antijurídico” se entiende como “...aquella conducta que es contraria a la ley o al Derecho, se puede dividir en...”<sup>72</sup>

- **Formal.** Se refiere a que el acto realizado sea considerado formalmente antijurídico, esté debe infringir una ley vigente.
- **Material.** Es un acto considerado materialmente antijurídico, cuando es opuesto al interés general.

---

<sup>70</sup> Registro No. 804795, Localización: Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación CXVII, Penal: 731, Tesis Aislada, Materia(s): Penal.

<sup>71</sup> Cfr. Cruz y Cruz, Elba, Teoría de la ley penal y del delito, Ed. IURE Editores, México, 2008, p.170.

<sup>72</sup> Sánchez Vega, Javier Alejandro, La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves, Ed. SISTA, México, 2005, p. 52.

Al respecto explica Eugenio Raúl Zaffaroni que "... puede presentarse un permiso que puede provenir de cualquier parte del derecho, así, si alguien lleva su automóvil a reparar a un taller mecánico y no paga la reparación, el dueño del taller puede retener el automóvil, realizando una conducta típica, pero que no es antijurídica porque está amparada por un precepto permisivo que no proviene del derecho penal, sino del derecho privado..."<sup>73</sup>

De lo anterior definiremos a la antijuridicidad como la conducta que realiza el ser humano que contraviene al tipo penal con sus salvedades ya que existen ciertas conductas que son típicas pero no son antijurídicas.

### **2.3.3 Culpable.**

"...se refiere a aquel a quien puede echar o echa la culpa. Delincuente responsable de un delito..."<sup>74</sup>

Lo podemos definir como la persona a la cual se le imputa el haber cometido algún acto que la ley considera como delito, para Maggiore el culpable es el que, hallándose en las condiciones requerida para obedecer una ley, la quebranta consciente y voluntariamente.<sup>75</sup>

Para entender mejor este concepto lo estudiaremos desde el principio de la culpabilidad ya que este tendrá diferentes acepción dependiendo el punto de vista, pues no será igual el de un psicologista, normativista o el de un finalista, ya que para el primero consiste en el nexos psicológico que une a un individuo con la conducta y el resultado material, el segundo, en el nexos psicológico entre el sujeto y la conducta o el resultado material, reprochable; y el tercero, afirmar que la culpabilidad es la irreprochabilidad de la conducta sin considerar el dolo como

---

<sup>73</sup> Zaffaroni, Eugenio Raúl, Manual de derecho penal, parte general, 4ª Ed., cárdenas Editor y distribuidor, Buenos Aires, 1985, p.512.

<sup>74</sup> Diccionario jurídico Mexicano, Ed. IJ UNAM, Tomo II, 1983. P. 374.

<sup>75</sup> Cfr. Giuseppe Maggiore, Derecho Penal, t I, 2ª ed, Ed. Temis, Bogotá, 1989, p. 478 y 479.

elemento de la culpabilidad sino de la conducta. La culpabilidad en la tesis finalista se reduce a la reprobabilidad y el dolo y culpa no son elementos sin contenidos del tipo.<sup>76</sup>

Para Zaffaroni la culpabilidad es la reprochabilidad de un injusto a un autor, la que solo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición que es fundamento de la culpabilidad.<sup>77</sup>

Mezger supone que la culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor, por el hecho punible que ha cometido.<sup>78</sup>

De las definiciones anteriores se pueden observar que existen cuatro importantes elementos que lo conforman y son: una ley, una acción, un contraste entre la acción y la ley, y el conocimiento de esa situación. De lo cual se puede decir que la culpabilidad es el nexo intelectual y emocional entre el sujeto y el acto delictivo.

#### **2.3.4 Punible.**

Ahora bien, la punibilidad se puede definir como la sanción o sanciones que el legislador prevé para cada tipo penal. También se emplea el concepto de pena como sinónimo.<sup>79</sup>

De aquí podemos decir que la palabra “pena” procede del latín *poena*, su significado está plenamente identificado con la idea de castigo y de sufrimiento.

---

<sup>76</sup> Cfr. Cruz y Cruz, Elba, Teoría de la ley penal y del delito, Ed. IURE Editores, México, 2008, p.201,

<sup>77</sup> Cfr. Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tratado de derecho penal, parte general, t IV, Ed. Cárdenas Editor y distribuidor, México, 1988, p.12.

<sup>78</sup> Cfr. Mezgerd, Edmund, Derecho penal, parte general, Ed. Cárdenas Editor y distribuidor, México, 1985, p.189.

<sup>79</sup> Cfr. Orella Wiarco, Octavio Antonio, El Delito de Defraudación Fiscal Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Ed. Porrúa, México, 2003, p.170.

Olga Islas de González Mariscal propone la distinción entre los términos pena, punición y punibilidad, siendo la pena la real privación o restricción de bienes del autor del delito, que lleva a cabo el órgano Ejecutivo para la prevención especial, determinada en su máximo por la culpabilidad y en su mínimo por la repersonalización, en tanto la punición es la fijación de la particular y concreta privación o restricción de bienes del autor del delito, realizada por el juez para reafirmar la prevención general y determinada cuantitativamente por la magnitud de la culpabilidad, y por punibilidad la conminación de privación o restricción de bienes del autor del delito, formulada por el legislador para la prevención general, y determinada cualitativamente por la clase del bien tutelado y cuantitativamente por la magnitud del bien y del ataque a éste.<sup>80</sup>

Para Placencia Villanueva Raúl la punibilidad cuenta con los siguientes elementos:

- Privación o restricción de bienes jurídicos del autor del delito. Entendemos que la punición lleva implícita una medida de castigo o sufrimiento para el autor del delito, con el ánimo de resultar reformadora y retributiva, de ahí que los bienes jurídicos que le sean privados o restringidos deban ser de su propiedad o goce.
- Impuesta con apego a la ley. En respeto del principio de legalidad, *nulla poena sine lege*, no es posible afirmar en un momento dado que alguna pena pueda ser impuesta rebasando el mandato legal; por consecuencia, toda pena estará determinada en su límite máximo y mínimo por lo establecido en las disposiciones legales, resultando ilegal aquella que no cumpla con dicho requisito.
- Impuesta por los órganos jurisdiccionales competentes. En la moderna concepción del Estado, existe una amplia gama de funciones que se han

---

<sup>80</sup> Cfr. Islas de González Mariscal, Olga, Análisis lógico de los delitos contra la vida y la integridad corporal, 2Ed., Ed. Trillas, México, 1985, p. 22-24.

distribuido conforme a la naturaleza misma de cada una de ellas, surgiendo así la existencia de tres poderes: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial, siendo competente este último para aplicar la ley en los casos concretos, pero adicionalmente la Ley establece como requisito para que una punición pueda ser impuesta por un órgano jurisdiccional, que dicho órgano sea competente, determinándose la competencia por cuantía, materia, principalmente.

- Al culpable de la comisión de un delito. La punición debe imponerse en todos los casos a quien sea condenado y resulte culpable de la comisión de un delito, ya que no es posible hablar de pena sin culpa, en apego al multicitado principio penal *nulla poena sine culpa*, recayendo la pena en la persona del culpable, pues nadie puede ser castigado por los actos de otro.<sup>81</sup>

De las definiciones anteriores conceptualizamos a la punibilidad como la sanción o pena al que es acreedor la persona que realiza un acto que la ley considera como delito, misma sanción que debe de estar contenida en la ley para que sea válida atendiendo al principio de no hay pena si no hay ley.

#### **2.4 Sanciones para el no cumplimiento de la obligación tributaria.**

Al cometerse las infracciones en el mundo factico, la consecuencia jurídica es la sanción. La sanción en materia tributaria comúnmente es la multa, según lo establecido por el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. No obstante en materia aduanera se aplica la confiscación en ciertos supuestos. Por otra parte las sanciones en materia administrativa son las clausura,

---

<sup>81</sup> Cfr. Plascencia Villanueva, Raúl, Teoría del delito 3ª reimpresión(en línea), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1990, (citado 09-10-2011), Formato html, Disponible en Internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=44> ISBN 968-36-6604-3.

el decomiso, arresto hasta por 36 horas, el apercibimiento, la amonestación, la suspensión, la inhabilitación, la destitución y la cancelación.<sup>82</sup>

De la Garza clasifica a las sanciones como:

- Civiles y Penales, las primeras son las que tienen por objeto reparar el daño creado por la infracción , restituir las cosas al estado que tenía antes de la violación, y dentro de estas las más importantes serían la nulidad de los actos violatorios, el cumplimiento forzoso y la indemnización de daños y perjuicios, mientras que las segundas implican una pérdida para quien las comete que van encaminadas a la disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o parte de su patrimonio y por tanto tiene un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos.
- Penales y Administrativas: Esta clasificación se refiere a que según la autoridad que las imponga se le dará el título de penal o administrativa.
- Principales, accesorias y subsidiarias: las primeras se imponen como castigo al infringir la norma, las segundas son las que recaen sobre objetos y medios materiales con que se realiza y las terceras son las impuestas cuando la sanción principal no puede ser cumplida.
- Represivas, reparadoras y mixtas, se refieren a la naturaleza jurídica, las primeras infringen una pérdida de sus bienes jurídicos al infractor, la segunda son las que se encargan de reparar el daño por medio de una indemnización y las últimas una combinación de las dos primeras.
- Según la naturaleza de los bienes de que privan. Se subdividen en:

---

<sup>82</sup> Cfr. Delgadillo Gutierrez, L.H., Lucero Espinoza, M. Elementos de derecho Administrativo, Ed. Limusa, México, 2002, p.154.



- Privativas de la libertad, como su nombre indica van encaminadas a que el sujeto que comete el hecho que la ley considera como delito puede ser sancionado con la privación de la libertad.
- Las económicas, van encaminadas a disminuir el patrimonio de la persona a la que se le impongan, estas se dividen en principales y accesorias, las primeras son la multa, y las segundas el decomiso el cierre de establecimientos y recargos.
- Las que consisten en privación de derechos, separación de cargos públicos o de autorizaciones administrativas.<sup>83</sup>

Con la anterior clasificación, consideramos que es más fácil que por materia se busque la reparación del daño por el no cumplimiento de la obligación, o bien, castigar la conducta materia de del incumplimiento, ya que en nuestra materia, es muy importante que el Estado nunca deje de percibir a lo que tiene derecho, pues de ello depende que pueda darse cumplimiento a lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación así como al presupuesto de Egresos.

#### **2.4.1 Omisión de enterar contribuciones.**

Para entender mejor este concepto debemos explicar que se entiende como omisión, según la Real Academia de la Lengua Española es "...la abstención de hacer o decir..."<sup>84</sup>

La ley fija la obligación de retener o recaudar los impuestos de personas que trabajan en la negociación. Propiamente no hay evidencia de un engaño o aprovechamiento del error, más el proceder del retenedor o recaudador ocasiona

---

<sup>83</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, , Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 2010, p. 940.

<sup>84</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua, Vigésima segunda Edición (en línea), (citado 10-10-2011), Formato HTML, Disponible en Internet:  
[http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=omisi%C3%B3n](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=omisi%C3%B3n)

daños iguales a los producidos con una defraudación, por no haber recibido el Fisco, dentro del plazo legal cantidades a que tiene derecho.<sup>85</sup>

De lo anterior entendemos a la omisión de enterar contribuciones como la abstención por parte del retenedor de pagar y calcular las obligaciones retenidas, cuando esté obligado a ello en el tiempo y forma que dispongan las leyes fiscales, este delito es considerado como doloso por lo cual se sanciona de forma más severa incluso más que si se tratará de una contribución propia, de acuerdo a lo establecido por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, este delito se encuentra tipificado o descrito en la fracción II del Código Fiscal de la federación de lo anterior podemos decir que tiene como características:

- Es un delito especial porque está consagrado en una ley especial de conformidad con el artículo 6 del Código Penal Federal.
- Es de carácter patrimonial ya que al cometerlo se hace en agravio del Fisco Federal y el que lo comete no se ve afectado en su patrimonio.
- Es doloso, ya que al cometerlo se sabe que se ocasionara una disminución en el patrimonio del fisco y obtendrá un beneficio propio.
- Es de carácter Federal, al encontrarse previsto en una ley Federal.
- Para su persecución se necesita querrela por parte del fisco, de acuerdo a lo previsto en el artículo 92 del Código Fiscal Federal.
- Es de resultado ya que se lesiona el patrimonio del Fisco.
- Es instantáneo ya que se agota en el momento en que se han realizado todos sus elementos, de conformidad con el artículo 7 del Código Penal Federal.

---

<sup>85</sup> Cfr. Rivera Silva, Manuel, Derecho penal Fiscal, Ed., Porrúa, México, 1984, p.127.

- Es calificado, ya que se encuentra previsto como tal en el artículo 108 del Código Fiscal Federal, su pena debe aumentarse en una mitad.
- Es grave al ser considerado como calificado de acuerdo al artículo 108 del Código Fiscal Federal, Por lo cual tiene como pena la privación de la libertad.

Como hemos referido, y que resulta bastante importante al respecto de este delito, es que el hecho de no enterar las contribuciones retenidas, es una conducta que se sanciona en mayor grado aun que si se tratara de la omisión de enterar una contribución propia, pues se considera un acto meramente doloso, en virtud de que en una contribución propia, pueden existir errores aritméticos o una mala apreciación de las deducciones a las que se tiene derecho, pero cuando se omite enterar una contribución que se retiene, no hay alguna causa que pueda justificarlo, a menos, que se trate como sabemos de un caso fortuito o fuerza mayor.

#### **2.4.1.1 Parcial.**

Como ya se dijo la omisión de enterar contribuciones es la abstención por parte del retenedor de pagar y calcular las obligaciones retenidas, cuando esté obligado a ello en el tiempo y forma que dispongan las leyes fiscales.

Cuando se hace en forma parcial nos referimos a que se cumplió con una parte de la obligación fiscal, se pudo haber hecho en tiempo, pero no en forma o en forma pero no en tiempo.

Aquí de principio nos puede surgir la duda de qué pasa en el caso de que el obligado de retener y enterar contribuciones por un error aritmético no calculó bien el impuesto y por ende lo enteró parcialmente de acuerdo al Código se puede decir que se equipara a defraudación fiscal, sin embargo el propio artículo 108 del

Código Fiscal de la Federación establece que cuando se pague espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra su omisión el mismo no se encuadrará a lo establecido en el tipo penal, por lo que podemos decir que dicho pago parcial puede ser subsanado.

Entonces, la omisión parcial corresponde al incumplimiento de la obligación sólo en una parte, y que como se ha dicho, puede realizarse el pago de manera espontánea y con ello librarse de una sanción siempre que ésta situación haya pasado desapercibida para la autoridad, de lo contrario, el obligado se hará acreedor a una de las sanciones establecidas en la ley.

#### **2.4.1.2 Total.**

Por lo anterior se entiende entonces que la omisión total es la ausencia del pago de la totalidad de la contribución retenida, la cual el Código Fiscal de la Federación, considera una conducta completamente dolosa en virtud de que el sujeto obligado conoce y quiere obtener un beneficio, por lo que no es lo mismo no enterar una parte por consecuencia de un error aritmético, al no enterar la totalidad sin una causa que lo justifique, exceptuando a las causas de caso fortuito o fuerza mayor para los cuales el SAT brinda un tratamiento especial.

Asimismo, la omisión de una contribución sea total o parcial, de acuerdo al CFF, se sanciona indistintamente por tratarse de omisión en un pago provisional o definitivo.

Un criterio que la autoridad ha considerado para establecer que alguien ha omitido el cumplimiento de una obligación de pago, es el de la existencia de la discrepancia fiscal esto es, que el contribuyente presenta en su contabilidad mayores egresos que los ingresos declarados, aun esta situación puede presentarse con una persona física que no esté inscrita ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Al respecto, el Art. 107 de ISR establece que la autoridad comprobará el monto de la discrepancia y se la hará conocer al contribuyente, quien en un término de 15 días, deberá informar a la autoridad, las razones por las que expliquen dicha situación y ofrecerá las pruebas que considere convenientes.

Si el contribuyente no formula inconformidad, se procederá a considerarlo como un ingreso y se formulará la liquidación.

Asimismo, consideramos importante referir que la autoridad, puede incluso solicitar información a las instituciones bancarias a fin de comprobar la totalidad de los ingresos o egresos del contribuyente, lo anterior de acuerdo al último párrafo del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Por todo lo anterior, consideramos que la autoridad cuenta con una medida muy eficaz para proveer al Estado de todas esas contribuciones omitidas a las que tiene derecho a recibir.

## **2.5 Delito equiparable a defraudación.**

Para entender el delito equiparable a defraudación fiscal, primero debemos de entender que es la defraudación fiscal.

Fraude, proviene del latín *fraus*, *fraudis* y significa: "...engaño, acto de mala fe. El hecho de frustrar la ley o algún derecho..."<sup>86</sup>

El autor de Pina Vara define al fraude como "...el acto mediante el cual una persona engañando a otra o aprovechándose del error en que se halla, obtiene ilícitamente alguna cosa o un lucro indebido..."<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> Atwood, Roberto, Diccionario Jurídico, Ed. Bazan, 1981

<sup>87</sup> De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, 20ª ed, Ed. Porrúa México, 1994.

El código Penal de la Federación en su artículo 386 primer párrafo dispone que. “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”.

Ahora bien la defraudación fiscal se encuentra contemplada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece:

**Artículo 108.-** *Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*<sup>88</sup>

Ahora bien la defraudación fiscal supone la intención de dañar, consiste en la realización, por parte del contribuyente, de un acto doloso o la omisión total o parcial del pago de una contribución cuando se esté obligado, con el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.<sup>89</sup>

Por otra parte el delito de defraudación equiparada se encuentra previsto en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que establece:

**Artículo 109.-** *Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

**I.** *Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.*

*En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la*

---

<sup>88</sup> Código Fiscal de la Federación, Vigente.

<sup>89</sup> Cfr. Sánchez Vega, Javier Alejandro, La defraudación fiscal y sus equiparable como delitos graves, Ed. SISTA, México, 2005, p.75.

*discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

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

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

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

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

**VI.** *Comercialice los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A de este Código. Se entiende que se comercializan los citados dispositivos cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados.*

**VII.** *Darle efectos fiscales a los comprobantes cuyos dispositivos de seguridad no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.*

**VIII.** *Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.*

*No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.<sup>90</sup>*

Bajo este contexto, podemos afirmar que las características de este delito son:

- Es un delito especial porque está consagrado en una ley especial de conformidad con el artículo 6 del Código Penal Federal.

---

<sup>90</sup> Código Fiscal de la Federación Vigente.

- Es de carácter patrimonial ya que al cometerlo se hace en agravio del Fisco Federal y el que lo comete no se ve afectado en su patrimonio.
- Es doloso, ya que al cometerlo se sabe que se ocasionara una disminución en el patrimonio del fisco y obtendrá un beneficio propio.
- Es de carácter Federal, al encontrarse previsto en una ley Federal.
- Para su persecución se necesita querrela por parte del fisco, de acuerdo a lo previsto en el artículo 92 del Código Fiscal Federal.
- Es de resultado ya que se lesiona el patrimonio del Fisco.
- Es instantáneo ya que se agota en el momento en que se han realizado todos sus elementos, de conformidad con el artículo 7 del Código Penal Federal.
- Es calificado, ya que se encuentra previsto como tal en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal Federal, su pena debe aumentarse en una mitad.
- Es grave al ser considerado como calificado de acuerdo a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal Federal, Por lo cual tiene como pena la privación de la libertad.<sup>91</sup>

Ahora bien a quien cometa el delito equiparable a defraudación fiscal se le aplicaran las penas concebidas en el artículo 108 del código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, la SCJN, ha considerado al respecto que para la configuración del delito equiparable a defraudación fiscal no se requiere de un sujeto activo calificado:

---

<sup>91</sup> Cfr. Sánchez Vega, Javier Alejandro, La defraudación fiscal y sus equiparable como delitos graves, Ed. SISTA México, 2005, p.78- 109.



*DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA CONFIGURACIÓN DE ESTE DELITO NO REQUIERE DE SUJETO ACTIVO CALIFICADO.*

*El citado artículo prevé el delito de defraudación fiscal equiparada, el cual consiste, entre otras hipótesis, en consignar en las declaraciones presentadas para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a la ley, sin exigir que el sujeto activo tenga una calidad específica. En ese sentido, se concluye que la configuración del mencionado ilícito no requiere de sujeto activo calificado, pues basta que materialmente se consignen en las declaraciones fiscales presentadas deducciones falsas o ingresos menores a los realmente percibidos; de ahí que tratándose de declaraciones presentadas a nombre y por cuenta de personas morales, comete el delito de defraudación fiscal equiparada quien despliegue la conducta señalada, independientemente de que tenga o no algún poder o facultad por parte de la empresa.<sup>92</sup>*

Con este criterio, consideramos que la SCJN ha considerado importante dejar claro, que de acuerdo a lo que se establece en el Art. 109 del Código Fiscal de la Federación, no se señala un sujeto activo calificado, pues no exige que el sujeto activo tenga una calidad específica, entonces, comete el delito de defraudación fiscal equiparada quien realice la conducta señalada en el tipo, independientemente de que tenga o no poder que lo faculte.

## **2.6 Imposición de la sanción o multa.**

Ya hemos mencionado que la doctrina, refiere como delitos equiparables a defraudación fiscal, los que se contienen en el Art. 109 del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>92</sup> Registro No. 173331 Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007 Página: 264 Tesis: 1a./J. 95/2006 Jurisprudencia Materia(s): Penal

En nuestro tema, nos merece especial énfasis la Fracción II del Art. 109, que establece:

**Art. 109** *Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

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

Asimismo, el Art. 108 del Código Fiscal de la Federación, señala cuando los delitos serán calificados:

**Art. 108** *Párrafo siete:*

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

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

De lo anterior, podemos destacar entonces que el Fisco considera como dolosa esta conducta, por lo que la sanciona más severamente que si se omitiera realizar el pago de una contribución propia.

Entonces, es obligación del retenedor, calcular y pagar las contribuciones que haya retenido cuando se encuentre obligado a ello, en el tiempo y forma que la ley le establece y así, evitar encuadrar en el delito equiparable a defraudación fiscal.

Las penas que la ley establece en el Art. 108 del Código, son:

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

**I.** *Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1, 221,950.00.*

**II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00.**

**III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 832,920.00.**

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

Es de suma importancia señalar que el propio Art. 108 establece que en el caso de delitos calificados la pena que le corresponda, aumentará en una mitad.

Ahora bien para que el fisco pueda imponer las sanciones antes referida deberá cumplir con lo que establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, asimismo el sobreseimiento de estos delitos solo se efectuara a petición de la Secretaría de Hacienda y crédito Público, siempre y cuando el deudor haya cumplido con la obligación (actualización y recargos), lo anterior de acuerdo a lo referido en el artículo antes señalado que a la letra establece;

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

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

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

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

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

*Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los*

*procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.*

Por lo anterior, consideramos que en nuestro país para evitar las prácticas de defraudación es necesario tener una cultura tributaria, pues de lo contrario, al paso de algunos ejercicios fiscales, se dañará en gran medida a nuestro país.

## **2.7 Criterios del TFJFA en materia de multas.**

Sobre este punto, el Tribunal, se ha pronunciado en algunas ocasiones, pero dentro de la materia que nos ocupa, consideramos pertinente, hacer referencia al criterio que define este concepto:

*SUSPENSIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 208 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. TRATÁNDOSE DE MULTAS ADMINISTRATIVAS, NO ES NECESARIO EL OTORGAMIENTO DE GARANTÍA.-*

*La fracción VII del artículo 208-bis del Código Fiscal de la Federación, establece que para que proceda la suspensión de la ejecución, tratándose del cobro de contribuciones, procederá la misma previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad que corresponda, por lo que tratándose de multas administrativas, para el otorgamiento de dicha suspensión, no es necesario que se otorgue tal garantía, al no encontrarnos, ante el cobro de contribuciones, ya que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, contribuciones son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, no incluyéndose en esa numeración a las multas administrativas o aprovechamientos, que son definidos por el artículo 3° del propio Ordenamiento Legal, como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados, por lo que en esa tesitura, al no ser las*

*multas administrativas, contribuciones, sino aprovechamientos, no es necesario el otorgamiento de la garantía a que se refiere la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, ya que tal disposición, constriñe el otorgamiento de la medida cautelar, sólo cuando se trate del cobro de contribuciones, pero no de cuando se trate de multas administrativas o aprovechamientos, por lo que es procedente otorgar la suspensión.*<sup>93</sup>

El criterio anterior, señala que de acuerdo al concepto que nos proporciona el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 3, debemos de entender como multa, al ingreso que percibe el Estado en sus funciones de Derecho Público, y que son distintas de las contribuciones; y que se encuentran dentro de la clasificación de los aprovechamientos.

En lo que respecta a nuestro tema, la SCJN, se ha pronunciado de la siguiente manera:

*MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE LAS IMPUESTAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, TANTO FORMALES COMO SUSTANTIVAS, NO RIGE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA.*

*Tratándose de las multas fiscales impuestas por la comisión de infracciones vinculadas directamente tanto con la obligación de pagar las contribuciones que el Estado impone de manera imperativa y unilateral (obligaciones sustantivas), como con la relativa a los medios de control en la recaudación, cuyo objeto es facilitar la gestión tributaria (obligaciones formales), no rige la garantía de previa audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que los particulares pueden ser escuchados en su defensa con posterioridad al acto de autoridad. Lo anterior es así, pues conforme a las ejecutorias emitidas por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de las que derivó la jurisprudencia 110, publicada en la página 141 del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, con el rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA,*

---

<sup>93</sup> Quinta Época. Instancia: Sala Regional Hidalgo - México (Tlalnepantla) R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2002. Tesis: V-TASR-XII-II-248 Página: 265

*NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", la referida excepción se justifica porque la facultad económica coactiva constituye una atribución del fisco que le permite hacer efectivos los créditos a favor de la hacienda pública, por lo cual, la subsistencia del Estado y sus instituciones debe prevalecer frente al derecho de los particulares a ser escuchados antes del acto de autoridad, máxime que éste puede impugnarse mediante los recursos y juicios procedentes. De ahí que si las multas fiscales son actos derivados de la mencionada facultad económica estatal, la garantía de audiencia se respeta si con posterioridad a la cuantificación de la sanción los contribuyentes son escuchados en su defensa, lo cual se cumple en tanto que tienen un plazo de cuarenta y cinco días para promover el recurso de revocación ante la misma autoridad, o el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para desvirtuar los hechos que se les imputan como omitidos (la contribución o la formalidad exigida) antes de que inicie el procedimiento administrativo de ejecución.<sup>94</sup>*

En esta jurisprudencia, la SCJN, establece que la garantía de audiencia en materia impositiva, no necesariamente se lleva a cabo de una manera previa al actuar de la autoridad, esto es, que el contribuyente puede ser escuchado en su defensa, una vez impuesta la multa, con lo cual no podrá interponer algún medio de defensa si se tiene la sospecha de la posible imposición de una multa, por lo que tendrá que esperar a que la multa le sea impuesta conforme a los procedimientos establecidos, dejando su derecho de audiencia a salvo y lo podrá ejercer una vez que haya tenido conocimiento formal de la imposición de la multa por parte de la autoridad.

Asimismo, lo anterior no constituye un acto inconstitucional, pues una atribución del fisco federal, es la facultad económica coactiva y por tanto, la multas es un acto derivado de esta facultad.

---

<sup>94</sup> Registro No. 161557 Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV, Julio de 2011 Página: 138 Tesis: 1a./J. 62/2011 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional

También es importante, respecto a las multas, que éstas no sean excesivas, por lo cual deberán respetar lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional, de lo contrario se considerarían inconstitucionales, sobre este tema, la SCJN ha establecido los elementos que conforman este concepto:

*MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.*

*De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.<sup>95</sup>*

Por lo anterior, podemos comprender que entonces, una multa se considera excesiva cuando resulta desproporcional a las posibilidades económicas del infractor, en relación a la infracción que cometió, asimismo cuando sobrepasa lo razonable, la SCJN hace énfasis en que debe ser emitida por autoridad competente tomando en consideración, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, si es o no reincidente y cualquier otro elemento que pueda inferir la gravedad del ilícito.

---

<sup>95</sup> Registro No. 200347 Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Julio de 1995 Página: 5 Tesis: P. /J. 9/95 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional.

## 2.8 Criterios de la SCJN en materia de delitos.

De acuerdo con lo citado, se podría pensar que nuestro régimen jurídico se consagra la autonomía del Derecho penal Administrativo y del Derecho penal Fiscal, en relación con el Derecho penal común, sin embargo, los mismos tribunales declararon que son aplicables a las infracciones fiscales, los principios del derecho penal común, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró que pertenecen a la misma categoría los delitos fiscales y otras infracciones no calificadas como delictuosas. Asimismo el pleno del entonces Tribunal Fiscal, mediante jurisprudencia del 16 de mayo de 1938, declaró que es aplicable a las penas administrativas la doctrina general penal.<sup>96</sup>

Ahora bien algunas jurisprudencias respecto a los delitos fiscales son las siguientes:

*DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER LOS CASOS EN QUE NO PROCEDE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DICHOS ILÍCITOS, NO VIOLA EL ARTÍCULO 21 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*

*El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al establecer los casos en que no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no viola el artículo 21 de la Constitución Federal, ya que en este ámbito no hay afectación de derechos fundamentales, pues al tratarse de un privilegio que el legislador puede o no otorgar al reo, es evidente que la Constitución Federal no concede a los sentenciados el derecho inviolable a que se sustituya por otras medidas la pena de prisión que una sentencia firme les ha impuesto, o a que se les aplique una condena condicional en lugar de la ordinaria determinada por el juez. Esto es, si dichos privilegios no forman parte del sistema para la imposición de las penas, es inconcuso que las condiciones que el legislador establezca*

---

<sup>96</sup> Cfr. Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, 2ª ed, Ed. Porrúa, México, 1997. p. 146.



*para otorgar o no las citadas prerrogativas no violan derechos humanos.*<sup>97</sup>

Con esta jurisprudencia nos encontramos con un gran fallo ya que como lo venimos planteando no estamos de acuerdo en que se apliquen penas privativas de la libertad como castigo al incumplimiento de las obligaciones, con esto al no dar una alternativa se corre el riesgo de que el reo se contamine en la cárcel y al carecer de un programa adecuado de readaptación el obligado podría aprender otro tipo de conductas que perjudiquen mas a la sociedad que el incumplimiento del pago de las obligaciones, en cambio si el reo pudiese conmutar su condena por trabajo a favor de la comunidad el Estado podría descontar el dinero que emplearía en mantenerlo en prisión pudiéndolo ocupar en programas para fomentar la educación u otras necesidades que tenga el Estado, así como podría ahorrar al destinar al obligado a realizar tareas que pudieran implicar la contratación de personal para que lo realice.

Otra jurisprudencia que ha emitido la SCJN es la siguiente:

*PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES. ES INDEPENDIENTE Y AUTÓNOMO, AL QUE SE SIGUE POR INFRACCIONES DE CARÁCTER FISCAL.*

*Si durante la sustanciación de un procedimiento penal instaurado con motivo de un delito fiscal, el inculpado promovió simultáneamente ante la autoridad fiscal correspondiente un juicio de nulidad, en contra de la determinación de un crédito fiscal, en donde se decretó el embargo de mercancía de procedencia extranjera, diligencia que sirvió de apoyo para la acreditación del cuerpo del delito por el que se le libró orden de aprehensión, la resolución de nulidad que se llegara a emitir por la autoridad administrativa, es autónoma al procedimiento penal instaurado con motivo de la comisión del delito; por ende, en nada trasciende al ámbito penal, toda vez que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el*

---

<sup>97</sup> Registro No. 160697, Localización: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro II, Noviembre de 2011, Página: 103, Tesis: 1a./J. 134/2011 (9a.), Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional.

*primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo, o que se haya concedido el amparo en contra de actos de aquélla, para efectos de que en una nueva resolución fundamente y motive la clasificación arancelaria, pues son irregularidades del propio procedimiento administrativo que no alcanzan a afectar la subsistencia del embargo que dio origen a la instauración de la causa penal.<sup>98</sup>*

De la Jurisprudencia anterior se verifica la autonomía de cada una de las materias tanto penal como administrativa por lo cual como se menciono anteriormente para nosotros no se deberían de sancionar las infracciones de carácter fiscal con penas privativas de la libertad como en derecho penal se hace con los actos que la ley considera como delitos, y solo bastaría con la imposición de multas y sanciones administrativas para hacer entender al gobernado que debe de cumplir con sus obligaciones fiscales ya que con esto se estaría cumpliendo con los fines de las contribuciones que son dotar al Estado de recursos para que este cumpla con su objetivo, mas no se logra si el gobernado se encuentra computando una pena de privación de la libertad, lo que trae como consecuencia un desgaste económico para la autoridad al tener que destinar parte de sus recurso para el mantenimiento y sostenimiento de los penales en los que se encuentran reclusos dichos internos, además de muchos otras contras que más adelante defenderemos respecto de la imposición de penas privativas de la libertad a infracciones fiscales.

---

<sup>98</sup> Registro No. 184292, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Mayo de 2003, Página: 1249, Tesis: III.2o. p. 90 P, Tesis Aislada, Materia(s): Penal

### **Capítulo III. La multa como un medio para inhibir conductas vs el delito como mecanismo de castigo.**

#### **3.1 Mecanismos y criterios para la imposición de multas.**

Como lo comentamos en los últimos puntos del capítulo anterior, cuando las leyes establecen multas, deben establecer el fundamento y la competencia de las autoridades que las imponen, debiendo tomar en cuenta, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia en su caso, así como todas aquellas circunstancias a la comisión del ilícito.

Como ya lo estudiamos la multa fiscal consiste en la obligación de pagar una suma de dinero. Esta pena tiene la finalidad de disminuir el patrimonio del deudor; como consecuencia, la multa fiscal es personal, es decir solo puede imponerse por hecho propio y no pueden infringirse por hecho de tercero.

Ahora bien García Domínguez al respecto refiere que "... para que a alguien se le pueda imponer una multa fiscal por la comisión de un infracción es necesario que tenga un obligación tributaria; que la haya incumplido; que el incumplimiento respectivo este tipificado como infracción; y que sea punible como multa por el fisco..."<sup>99</sup>

Ya se dijo que para que la autoridad te imponga como pena una multa se requieres que esta esté fundada y motiva en el acto que dio origen a la misma, que sea derivada de un acto de autoridad, que se fije un máximo y un mínimo, que se imponga en razón de la capacidad contributiva del contribuyente.

---

<sup>99</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, Ed., Porrúa, México, 1994, p., 372.

En este tenor, es importante aclarar, que respecto a las multas que prevén una sanción mínima y máxima, no se consideran fijas, y en este sentido, la SCJN ha establecido:

*MULTAS. NO TIENEN EL CARÁCTER DE FIJAS LAS ESTABLECIDAS EN PRECEPTOS QUE PREVÉN UNA SANCIÓN MÍNIMA Y UNA MÁXIMA.*

*El establecimiento de multas fijas es contrario a los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución, por cuanto que al aplicarse a todos los infractores por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares. En virtud de ello, los requisitos considerados por este Máximo Tribunal para estimar que una multa es acorde al texto constitucional, se cumplen mediante el establecimiento, en la norma sancionadora, de cantidades mínimas y máximas, lo que permite a la autoridad facultada para imponerla, determinar su monto de acuerdo a las circunstancias personales del infractor, tomando en cuenta su capacidad económica y la gravedad de la violación.<sup>100</sup>*

Como hemos referido, para imponer una multa, las autoridades deben tomar en cuenta diversos factores, a manera de individualizar la pena, por lo tanto, el establecer multas fijas, que no tomen en cuenta las condiciones de cada infractor, constituye un acto inconstitucional que propicia un trato desproporcional a los particulares, asimismo al establecer una multa esta no deberá de ser trascendental, es decir debe de ser impuesta al sujeto a quien se le atribuye la conducta mas no a un tercero, se deberá seguir las formalidades esenciales del derecho, con lo cual deberá cumplir con la garantía de audiencia, no establecer la multa por analogía de razón, la multa deberá estar prevista en una ley, lo anterior de conformidad con lo que establecen los artículo 14 y 16 constitucionales.

---

<sup>100</sup> Registro No. 192195 Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000 Página: 59 Tesis: P./J. 17/2000 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Común.

Otra Jurisprudencia que ayuda a entender el mecanismo y criterio para imponer una multa es la siguiente:

**MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.**

*Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.<sup>101</sup>*

De lo anterior se traduce que la autoridad, al momento de imponer una multa, deberá imponer la menor o más favorable al particular, tomando como referencia el momento en que se realizó la conducta y el momento en que sea impuesta, lo anterior de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 70 del Código fiscal de la Federación, y siguiendo el principio de la retroactividad consagrado en el artículo 14 Constitucional.

De las jurisprudencias anteriores se deja ver claramente que para que la autoridad pueda imponer una multa se necesitan lo siguiente:

1.- Al ser un acto administrativo deberá cumplir con los requisitos que se estipulan en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los numerales 14 y 16 Constitucional, ya que todo acto de autoridad necesariamente deberá encontrarse debidamente fundado y motivado.

---

<sup>101</sup> Registro No. 196642, Localización: , Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VII, Marzo de 1998, Página: 333, Tesis: 2a./J. 8/98, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa

- 2.- Para el caso en que alguna norma que contenga la infracción de la multa sea reformada, se aplicara la más benéfica para el particular siguiendo el principio de retroactividad de la ley.
- 3.- La autoridad deberá tener conocimiento del historial tributario del contribuyente.
- 4.- Saber si el contribuyente cumplió de manera espontánea o extemporánea.
- 5.- Se deberá conocer si el contribuyente es reincidente o no ya que la reincidencia constituye una agravante para la imposición de la multa, entendiendo como reincidencia la repetición de la conducta por la cual se le ha impuesto una multa, lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.
- 6.- Se deberá conocer la gravedad de la infracción.
- 7.- Se deberá conocer la relación entre la cuantía y la capacidad económica del infractor.

Respecto a los mecanismos y criterios de imposición de las multas, se publicó en el DOF del 15 de enero de 2009, la sentencia dictada en la Acción de Inconstitucionalidad 70/2008 promovida por el Procurador General de la República en contra de los Poderes Legislativo y Ejecutivo del Estado de Michoacán en la que la SCJN determinó que las leyes que contienen una multa fija es decir alguna que violente el artículo 22 Constitucional, son inconstitucionales, ya que es necesario que la corte ha establecido que las leyes al establecer multas, deben atender a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, es decir a aquellas circunstancias que individualicen dicha sanción.

Además, se refiere, que la imposición de multas o sanciones debe ser proporcional a la infracción cometida, pues de lo contrario, será excesiva. Entonces, para que una multa no resulte excesiva, la ley que la establece debe permitir a la autoridad fijar su cuantía, de manera individualizada.

Se refiere también que el monto mínimo de multa a aplicarse que debe tomar en cuenta la autoridad sancionadora, debe ser con apego al referido artículo 22

Constitucional, pues dicho precepto establece el monto mínimo que debe cobrarse a aquellas personas que demuestren ser obreros o asalariados, teniendo como monto mínimo a aplicarse, un salario mínimo o jornal y una multa máxima.

Es importante referir que el caso concreto de dicha Acción de Inconstitucionalidad no se permitió la individualización de la multa, es decir, que se determine el monto de la sanción de acuerdo a las circunstancias personales y económicas del infractor, así como la gravedad del ilícito, sino que simplemente se otorga una serie de descuentos derivados del pronto pago de la sanción impuesta.

### **3.1.1 Inconstitucionalidad de las multas.**

La doctrina establece que, para que una multa sea constitucional, debe contener un parámetro establecido en cantidades o porcentajes mínimos y máximos, que permitan a las autoridades facultadas para imponerla, determinar su monto de acuerdo a las circunstancias personales del infractor, tomando en cuenta su capacidad económica, la reincidencia o cualquier otro elemento del que se desprenda la levedad o gravedad de la infracción, ya que de lo contrario, el establecimiento de multas fijas que se apliquen a todos los infractores por igual, de manera invariable e inflexible, trae como consecuencia el exceso autoritario y un tratamiento desproporcionado a los infractores.

Al respecto García Domínguez, refiere que las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación son inconstitucionales al violentar lo establecido en el artículo 21 Constitucional, al referir "... El artículo 21 constitucional prohíbe al legislador establecer multas fiscales mayores del importe del jornal o sueldo de un día a los jornaleros, obreros y trabajadores, o del equivalente de un día de ingreso a los trabajadores no asalariados..."<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, Ed., Porrúa, México, 1994, p., 378.

Como lo comentamos anteriormente para que una multa sea considerada constitucional además de que se debe de establecer un máximo y un mínimo, también deberá de estar contenida en la ley, deberá de ser aplicada por la autoridad competente, en este caso por la autoridad administrativa y/o judicial; asimismo deberá de estar debidamente fundada y motivada, de lo contrario será considerada inconstitucional.

Para reafirmar lo que hemos expuesto, nos apoyamos del siguiente criterio, emitido por la SCJN:

***MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.***

*Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.<sup>103</sup>*

Con este criterio, una multa constitucional, debe contener un parámetro establecido en cantidades o porcentajes mínimos y máximos, que permitan a las autoridades facultadas para imponerla, determinar su monto de acuerdo a las circunstancias personales del infractor, tomando en cuenta su capacidad económica, la reincidencia o cualquier otro elemento del que se desprenda, ya que

---

<sup>103</sup> Registro No. 200349 Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Julio de 1995 Página: 19 Tesis: P./J. 10/95 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa.



de lo contrario, el establecimiento de multas fijas que se apliquen a todos los infractores por igual, de manera invariable e inflexible, trae como consecuencia la violación al concepto de proporcionalidad y equidad, ya que de lo contrario se podría imponer una multa igual a una persona que gana el salario mínimo a una que gana millones, con lo cual no se cumpliría es principio de proporcionalidad y equidad.

También sirve de apoyo la siguiente Jurisprudencia:

**MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.**

*De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición*

*no se pueden tomar en consideración los elementos citados.*<sup>104</sup>

Conforme al criterio antes referido una multa es excesiva cuando la ley que la prevé no da posibilidad a quien debe imponerla, de determinar su monto o su cuantía, esto es, de considerar la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad de la infracción, a fin de individualizar el monto de la multa.

Entonces, por todo lo anteriormente referido, podemos decir que para que una multa no resulte excesiva, se deberá fijar en la ley un monto mínimo y máximo para la imposición de la misma, por lo que deberá cumplir con lo establecido en los artículos 21 y 22 Constitucionales, de lo contrario se considerará que esta es inconstitucional.

### **3.2 Debida fundamentación y motivación en materia de multas.**

La fundamentación consiste en que en los casos de molestia contemplados en el artículo 16 constitucional se debe de expresar con precisión el o los preceptos legales aplicables al caso concreto.

Ahora bien por motivación se deberá entenderse a la acción de señalar con precisión, las circunstancias especiales, particulares o inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario que se relacione con el caso concreto.

Para Luis Raúl Díaz González "...es la acción que lleva a cabo una autoridad cuando en su determinación incluye el razonamiento expreso, que explica y

---

<sup>104</sup> Registro No. 203340, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta III, Febrero de 1996, Página: 322, Tesis: VI.3o. J/4 Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

justifica las causas que tomó en cuenta para establecer que determinado caso en concreto se ajusta exactamente a la hipótesis legal...”<sup>105</sup>

Al respecto es importante observar los diferentes criterios que para el caso ha establecido la SCJN.

*FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.*<sup>106</sup>

De la anterior jurisprudencia podemos definir a estos dos conceptos de la siguiente manera:

Fundamentación: Se refiere a invocar el precepto legal, en el cual la autoridad se basa, es decir, que de no existir el acto en la ley, dicho acto resultaría inconstitucional.

Motivación: Debemos entender a los actos de hecho o de derecho por las que se emitió el acto administrativo a las cuales les es aplicable un precepto legal, es decir al razonamiento del porqué de su actuación.

Otra jurisprudencia respecto de este tema refiere:

*FUNDAMENTACIÓN. CARACTERÍSTICAS DEL ACTO DE AUTORIDAD CORRECTAMENTE FUNDADO. FORMALIDAD ESENCIAL DEL ACTO ES EL CARÁCTER CON QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA LO SUSCRIBE Y EL DISPOSITIVO, ACUERDO O DECRETO QUE LE OTORGUE*

---

<sup>105</sup> Díaz González Luis Raúl, Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores, Ed. Gasca-Sicco, 2002.

<sup>106</sup> Registro No. 203143 Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta III, Marzo de 1996 Página: 769 Tesis: VI.2o. J/43 Jurisprudencia, Materia(s): Común

*TAL LEGITIMACIÓN. Para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: A) Los cuerpos legales y preceptos que se están aplicando al caso concreto, es decir los supuestos normativos en que encuadra la conducta del gobernado, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos y fracciones. B) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades, para emitir el acto en agravio del gobernado. Ahora bien, siguiendo una secuencia lógica, este tribunal considera que la citación de los artículos que otorgan competencia, debe realizarse también con toda exactitud, señalándose el inciso, subinciso y fracción o fracciones que establezcan las facultades que en el caso concreto, la autoridad está ejercitando al emitir el acto de poder en perjuicio del gobernado. En efecto, la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 constitucional lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la citación de los cuerpos legales, preceptos, incisos, subincisos y fracciones de los mismos que se están aplicando al particular en el caso concreto, y no es posible abrigar en la garantía individual comentada, ninguna clase de ambigüedad, o imprecisión, puesto que el objetivo de la misma primordialmente se constituye por una exacta individualización del acto autoritario, de acuerdo a la conducta realizada por el particular, la aplicación de las leyes a la misma y desde luego, la exacta citación de los preceptos competenciales, que permiten a las autoridades la emisión del acto de poder.<sup>107</sup>*

En este tenor se puede estipular que los requisitos que marca la SCJN para que un acto de autoridad se encuentre bien fundamentado se requiere lo siguiente:

- 1.- Que el acto se encuentre contenido en la ley y que esta sea aplicable al caso en concreto.
- 2.- Que la autoridad que lo emita, tenga la facultad para emitirlo para lo cual se deberá señalar precisamente cuales son dichas facultades.

---

<sup>107</sup> Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 175-180 Sexta Parte Página: 98

Otra Jurisprudencia establece:

*FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.<sup>108</sup>*

De lo anterior se pueden establecer los requisitos para que un acto administrativo este debidamente fundamentado los cuales serían:

1.- Al ser un acto administrativo deberá cumplir con los requisitos que se estipulan en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los numerales 14 y 16 Constitucional, por lo que se deberá precisar el precepto legal aplicable

---

<sup>108</sup> Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 64, Abril de 1993, Tesis: VI. 2o. J/248, Página: 43

así como el razonamiento por el cual se llegó a la conclusión de imponer dicho acto.

2.- Se deberá conocer la gravedad de la infracción.

3.- Se deberá conocer la relación entre la cuantía y la capacidad económica del infractor.

Ahora bien la fundamentación en materia de multas deberá contener según la SCJN lo siguiente:

*MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN. La única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes requisitos: a) La gravedad de la infracción cometida, b) El monto del negocio, y c) La capacidad económica del particular. Lo anterior significa que una multa fiscal por más leve que se considere, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene directa y taxativamente del artículo 22 constitucional; mismo que en relación con el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, en el que se exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado sin excepción alguna, conduce a establecer que todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica del gobernado, debe contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta como se dispuso con antelación la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción; de ahí que al no existir esos requisitos, obvio es que la imposición aun de la infracción mínima, sin estar debidamente fundada y motivada, resulta violatoria de sus garantías individuales.<sup>109</sup>*

---

<sup>109</sup> Novena Época Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: IX, Marzo de 1999 Tesis: VIII.1o.24 A Página: 1422

De lo anteriormente expuesto se puede decir que para que una multa se encuentre debidamente fundada y motivada deberá de provenir de una Autoridad competente, así mediante mandamiento escrito en cuyo texto se estipulen los preceptos legales y sobre todo que la imposición de dicha multa este consignada en una ley o reglamento, salvo remisión expresa de la ley En el caso de las multas a parte de lo anterior deberá de estipularse la gravedad de la infracción (perjuicio al Fisco), la capacidad económica del infractor y como se vio anteriormente no deberá de ser fija, así como se deberá de tomar en cuenta la reincidencia del infractor, lo anterior para motivar de manera adecuada la imposición de la multa.

### 3.2.1 Aumento en la imposición de la multa.

Ahora bien para el caso del aumento en la imposición de las multas esta se efectuará de conformidad lo estipulado por la ley y no de manera discrecional, ya que como lo manifestamos la imposición de las multas refieren un acto administrativo, por lo cual al autoridad no podrá actuar por encima de lo que la ley le permita, lo anterior de conformidad con lo estipulado en el artículo 77 y 78 en relación con el numeral 76 todos del Código Fiscal de la Federación, que establecen que:

Aumentarán las multas en los siguientes casos:

<b>Supuesto normativo</b>	<b>% que aumentará</b>
Reincidentes o con agravante.	20% a 30%
Documentos falsos, 2 o más registros de contabilidad.	60% a 90%
Por contribuciones no enteradas.	50% a 75%
Omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones,	20% al 25% de las contribuciones omitidas

De lo anterior se desprende sacando la media de los porcentajes máximos y mínimos por los cuales se aumentarían las multas se puede estipular que tiene mayor castigo el tener documentos falsos o mas registros de contabilidad que el no enterar contribuciones, situación encuadraría como delito fiscal de conformidad con lo establecido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por lo que no solo es sancionado con multa, sino que también es considerado como delito, por lo cual nos sancionarían dos veces por el mismo asunto, lo cual violenta el principio de *NON BIS IDEM*, consagrado en el artículo 23 de nuestra Constitución.

### 3.2.2 Disminución en la imposición de la multa.

La disminución al igual que el aumento para que sea correcta su aplicación esta deberá estar estipulada en la ley y no podrá efectuarse de manera arbitraria por lo que esta deberá aplicarse al caso concreto, de conformidad con lo establecido en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, mismo que refiere lo siguiente:

Las multas disminuirán en el siguiente caso

<b>Supuesto normativo</b>	<b>% de disminución</b>
Si paga dentro de los 45 días	20% a 30%
Por error aritmético y dentro de los 15 días.	De 20% a 25% y hasta a la mitad

Ahora bien las disminuciones por error aritmético tienen sus prohibiciones ya que las mismas no podrán ser solicitadas cuando las contribuciones se relacionen con el comercio exterior y los supuestos marcados en el número 76 y 78 del Código Fiscal de la Federación.



### 3.3 Condonación de multas.

La condonación es una de las formas de instar a la autoridad, tiene su acepción en la palabra del latín *condonatio*, *condonare* que significa Perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda.<sup>110</sup>

La condonación es una la forma de extinguir los créditos fiscales, la cual consiste en el acto por virtud el cual la Autoridad Administrativa declara que no deben hacerse efectivos, total o parcialmente, los créditos en favor de la Hacienda Pública.<sup>111</sup>

De la Garza hace una clasificación importante respecto a la condonación de multas y tributos, ya que menciona que es importante diferencia una de la otra refiriendo que la condonación de tributos solo puede realizarse a título general y no personal, ya que implicaría un trato desigual a los demás contribuyentes y al contrario al caso de la condonación de las multas ya que estas se podrían efectuar tanto de forma general como de forma personal.<sup>112</sup>

Distinción con la que no estamos de acuerdo ya que actualmente es correcto condonar de forma general el pago de cierta contribución, lo anterior como un estímulo fiscal, y mediante un decreto constitucional, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien el Código Fiscal de la Federación en su artículo 74, refiere que para que se condone una multa se requiere que:

- Que la SHCP, de forma discrecional lo determine.

---

<sup>110</sup> Diccionario de Real Academia de la Lengua, Vigésima segunda Edición (en línea), (citado 15-03-2012), Formato HTML, Disponible en Internet:

[http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=condonaci%F3n](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=condonaci%F3n)

<sup>111</sup> Cfr. Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, 2ª ed, Ed. Porrúa, México, 1997. p. 225.

<sup>112</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 2010, p. 619.

- Que la condonación solo podrá solicitarse cuando las multas a condonar hayan quedado firmes, en caso de que se niegue la condonación de la multa según el artículo antes referido, dicha resolución No podrá ser impugnada mediante los medios de defensa que señala el Código Fiscal de la Federación, por lo que el único medio de defensa aceptable será el amparo indirecto.

Así las cosas se puede afirmar que al tomar esta decisión la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nos encontramos ante un acto arbitrario ya que no existe la certeza de que al solicitarlo y cumplir con los requisitos en dicha solicitud te será aplicable, violentando con esto el principio de igualdad ya que si te encuentras en las mismas circunstancias deberías de ser tratado igual a los demás, además de que la misma ley señala que no existirá medio de defensa más que el amparo en caso de que te lo niegue, sin embargo en la práctica la autoridad para hacerse de dinero a optado por condonar hasta el 100% en multas y recargos, con la finalidad de obtener algo de lo que le deben, causando con esto un gran daño al no recibir las contribuciones que se tenían planeadas, sin embargo se puede decir el Estado ha adoptado la postura de recibir poco pero seguro, que constituye un beneficio tanto para el contribuyente como para el fisco, pues con la misma se tienen como fin el propiciar el pago de las multas, incentivando al cumplimiento de la obligación.

### **3.4 Efectos Jurídicos por condonación de multas.**

Como se sabe la condonación es el perdón de la deuda, por lo cual al no existir la obligación de pago se libera al contribuyente y se extingue el crédito fiscal, siendo este el efecto más importante.

La condonación también sirve para suspender el PAE lo anterior siempre y cuando se solicite y se garantice el interés fiscal, con lo cual salvaría al deudor de una posible obligación de pago o en su caso de un embargo.

### **3.5 Criterios lógico jurídicos para integrar los elementos del tipo.**

De la redacción de los tipos legales contenidos en el Código Fiscal Federal, se desprende que el legislador, no pretendió basar la existencia de la responsabilidad penal en la responsabilidad objetiva por el resultado, esto es que en caso de la falta de pago o pago parcial este fuere considerado un delito fiscal, sino que pretendió sancionar solamente aquellos comportamientos que verdaderamente fueran intolerables y que violenten el sistema jurídico fiscal, por lo que consideró que los delitos fiscales deberían de tener algunos elementos subjetivos y normativos, un ejemplo es el carácter engañoso por parte del contribuyente, esto no ha quedado muy claro ya que la simple omisión podría considerarse delito más sin embargo en nuestra opinión no es así. Por lo que solo las conductas típicas punibles son las que constituyen un artificio, engaño o aprovechamiento de error, que cause una disminución o afectación a los ingresos de la Federación.<sup>113</sup>

Ahora bien los criterios que se consideran para integrar los elementos del tipo se dividen en objetivos y subjetivos, los primeros son:

1. El comportamiento.
2. El objeto de la acción
3. Resultado
4. Sujetos

1.- El comportamiento, se refiere a la intención que tiene el sujeto es decir desea engañar o no engañar al fisco, esté engaño puede realizarse con cualquier medio comisivo para cometerlo.

2.- El objeto de la acción, es decir el comportamiento recaerá sobre un objeto que puede ser las contribuciones que se deben de declarar, los documentos que se

---

<sup>113</sup> Cfr. Salas Campos, Raúl González, Los Delitos Fiscales, Ed. Pérez Nieto Editores, México, 1995, p., 47.

deben presentar y su contenido así como el patrimonio del sujeto que comete el comportamiento.

3.- El resultado, siempre será el mismo causar un daño al fisco.

4.- Sujetos. Estos siempre serán el contribuyente o deudor, a quien se le conocerá como el sujeto activo y el acreedor quien siempre será el Estado representado por Hacienda, a quien se le denominará como el sujeto pasivo.

Los elementos subjetivos del tipo son:

1.- El dolo

2.- Elementos subjetivos del injusto.

1.- Dolo. En los delitos fiscales siempre se considerará que existe dolo ya que no se puede decir que se cometieron de forma imprudencial, por lo que en estos caso la autoridad deberá comprobar si la acción se realizó con esté o no.

2.- Elementos subjetivos del injusto. Dado que es muy difícil probar el dolo y existen casos en las que el contribuyente no tiene la intención de cometer la acción y no pretende causar daño al fisco, por lo que se deberá excluir toda posibilidad de admitir tipos legales culposos.

Por lo anterior podemos afirmar que para integrar los elementos del tipo la autoridad deberá tomar en consideración el comportamiento del contribuyente, el grado de afectación al fisco, los sujetos que intervienen en el mismo, el bien jurídico que se vio violentado, así como lo elementos excluyentes o por lo el cual el contribuyente no cumplió con su obligación.

### 3.5.1 Delitos que se persiguen por denuncia.

Debemos entender como denuncia o notitia criminis, "...al acto procesal mediante el cual se hace del conocimiento de la autoridad, generalmente del Ministerio Público (existe también la posibilidad de que en casos urgente reciban denuncias la policía judicial- materia común- o la policía ministerial – materia federal-, las que deberán hacerlas saber de inmediato a la autoridad competente), el relato de ciertos hechos que pueden ser constituidos de algún ilícito; se informa acerca del acto delictuoso y de su obligación de realizar las diligencias necesarias de oficio, tendientes a esclarecer la comisión del ilícito..."<sup>114</sup>

El artículo 93 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este y sean perseguibles de oficio, de inmediato lo harán del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

Lo anterior en relación con el numeral 92 del citado ordenamiento que refiere cuales serán los delitos que se persigan por querrela o declaratoria de perjuicio asimismo establece que en los demás casos no previstos bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Ahora bien por exclusión los delitos que se requieren para su persecución denuncia son:

- El encubrimiento. (Artículo 96 CFF)
- Quien no declare ante aduanas cantidades superiores a 10,000 dólares americanos. (artículo 105 CFF y Ley Aduanera).
- Alteración o destrucción de aparatos de control, maquinas registradoras de operación de cajas en oficinas administrativas, sellos o marcas oficiales

---

<sup>114</sup> López Betancourt, Eduardo, Derecho Procesal Penal, Ed. IURE Editores, 2003, p. 75.

colocadas con fines fiscales, tenencia de marbetes o precintos, la enajenación de ellos sin autorización (artículo 113 CFF).

- La tentativa de Delitos Fiscales (artículo 98 CFF).
- Los contenidos en los artículos 114 y 114 A del CFF.
- Revelación ilegal de información (artículo 114 B).
- Comercializar o transportar gasolina o diesel en forma ilegal (artículo 115 BIS).

### 3.5.2 Delitos que se persiguen por querella.

Al igual que la denuncia, la querella es un relato de hechos presumiblemente ilícitos, que se presenta ante la autoridad competente. La diferencia con la denuncia recae en que esta última puede ser formulada por cualquier persona, la querella exige ser presentada por la víctima u ofendido del delito (puede ser por medio de un representante, en cambio en la querella se hace mención de los ilícitos que se persiguen a petición de parte.<sup>115</sup>

Al respecto Sergio García Ramírez, refiere que la querella es tanto una participación de conocimiento sobre la comisión de un delito, de entre aquellos que solo se pueden perseguir a instancia de parte, como una declaración de voluntad, formulada por el interesado ante la autoridad pertinente.<sup>116</sup>

Ahora bien en el derecho fiscal los delitos perseguibles por querella como ya se menciono están contenidos en el artículo 92 del Código Fiscal que a la letra establece:

**Artículo 92.-** *Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la secretaría de hacienda y crédito público:*  
**I.** *Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el*

---

<sup>115</sup> Ibídem. p. 77

<sup>116</sup> Cfr. García Ramírez, Sergio, Curso de Derecho Procesal, 5ª ed., Ed. Porrúa, México 1989, p. 453

*procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*

Los delitos que se requieren para su persecución querrela son:

- Equiparables al contrabando (art. 105 CFF).
- La Defraudación Fiscal (art. 108 CFF).
- Equiparables a la defraudación fiscal (art. 109 CFF).
- Conductas relacionadas con el RFC (art. 110 CFF).
- Los relacionados con depositarios o interventores infieles (art. 112 CFF).
- Ordenar o practicar visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente (art. 114 CFF).
- La verificación fiscal de mercancías en transporte, en lugar distinto a recintos fiscales (art. 114 CFF).

### **3.6 Equiparables.**

Los delitos equiparables son aquellos que tienen variantes de acuerdo al tipo original sin embargo la conducta es muy parecido por lo cual el legislador no quiere dejar de castigar dicho actuar, sancionándolos con las mismas penas que la descrita para el tipo que más se le asemeje.

El Código Fiscal Federal prevé los siguientes:

- Equiparable al contrabando
- Equiparable al fraude

Sirven de apoyo las siguientes tesis jurisprudenciales:

*CONTRABANDO, DELITO EQUIPARABLE AL INTEGRACION. No es atendible el argumento en el sentido de que al no quedar comprobado el cuerpo del delito de contrabando, menos puede estarlo el equiparable al*

*contrabando; al respecto debe precisarse que para la existencia del segundo ilícito no es indispensable la acreditación del primero, porque los elementos materiales que integran cada tipo legal son diferentes, esto es, en el delito de contrabando que prevé el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, basta para su configuración que alguien introduzca al país o extraiga de él mercancía cuya importación o exportación esté prohibida, o introduzca al país vehículos importados prohibidos, o en ambos casos, si no se cuenta con el permiso correspondiente cuando se requiera al efecto, o bien, se omita el pago de los impuestos que deban cobrarse; mientras que en el delito equiparable al contrabando, previsto en la fracción VI del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, es suficiente para su tipificación que alguien posea, conduzca o use un vehículo de procedencia extranjera, de modelo correspondiente a los últimos cinco años, sin haber justificado su legal importación y estancia en el territorio nacional. No es óbice para ello que las sanciones para los dos ilícitos sean las mismas y estén establecidas en un sólo artículo, como lo es el 53 del propio Código.<sup>117</sup>*

De la definición anterior se desprende que los delitos equiparables y los delitos principales no serán iguales aun y cuando las penas sean las mismas, tan es así que si no se encuadra el delito principal, si se podrá encuadrar el delito equiparable.

*FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO. De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia, de manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan*

---

<sup>117</sup> Séptima Época, Instancia: SALA AUXILIAR, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Localización: Volumen 181-186, Séptima Parte, Materia(s): Penal, Tesis, Pagina. 172.



*deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.*<sup>118</sup>

De conformidad con lo antes señalado, podemos afirmar que los delitos equiparados no necesariamente deben contener los mismos elementos del tipo original ya que como ya se ha dicho los delitos equiparados son conductas o actos que se asemejan a los de un tipo penal original, sin embargo por su gravedad no pueden dejar de castigarse, razón por la cual se creo la figura de los delitos equiparados, sin embargo para nosotros sería mejor que el legislador reformara los tipos penales de los delitos originales y agregar en la descripción del tipo la del contrabando equiparado, eliminando con esto esta figura, ya que los delitos son sancionados con las mismas penas.

---

<sup>118</sup> Época: Novena Época, Registro: 183535, Instancia: PRIMERA SALA, Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XVIII, Agosto de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: 1a./J. 38/2003, Página. 83.

### **3.7 Criterios para que la conducta encuadre en delito.**

Para que la conducta encuadre en delito deberá de cumplir con los elementos del tipo y con la descripción que de la ley de respecto de este, como ya se señaló anteriormente; asimismo se deberá de contar con la declaración de perjuicio, denuncia o querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal y como lo marca el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

### **3.8 Formas de desvirtuar la configuración de los elementos del tipo.**

Cuando hablamos de desvirtuar debemos entender que se deben de presentar todos y cada uno de los documentos, personas o cualquier otro elemento que ayude a comprobar que la conducta que se efectuó no es igual a la que describe la ley, es decir son la pruebas con las que se cuenta y las cuales se pueden verificar de que no cometimos la acción que se considera delictiva.

En materia de delito en contra de propiedad privada ejemplo el robo podría ser fácil desvirtuar la conducta diciendo que el que supuestamente cometió la acción delictiva no se encontraba en el lugar de los hecho a la hora señalada, pero no así en los delitos fiscales ya que estos se centran en cuestiones por lo regular de no hacer ejemplo no presentar una declaración en la cual deberemos de presentar los documento por los cuales no se presentó o si se presento dicha declaración o declaraciones.

Por lo cual para desvirtuar los elementos del tipo debemos de aportar todas y cada una de las pruebas con las que se cuente, para hacerle saber a la autoridad que nuestra conducta no es igual a la que se describe en el tipo, ya que en caso de existir duda no opera el indubio pro reo (en caso de duda se favorecerá al reo), sino todo lo contrario aquí opera el indubio pro fisco (en caso de duda se favorecerá al fisco).

### 3.9 El sobreseimiento en materia de delitos.

En caso de los delitos fiscales el sobreseimiento se podrá decretar en los procesos relativos a los delitos en que es necesaria querrela o bien la declaratoria de perjuicio o de contrabando, cuando la Secretaría de Hacienda solicite que se sobresean los procesos en cuestión, siempre y cuando los procesados paguen o garanticen las contribuciones omitidas, las sanciones impuestas y los recargos respectivos, y la solicitud se haga antes de que el ministerio público formule conclusiones, lo anterior de conformidad con lo estipulado en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto se tiene la duda si el sobreseimiento<sup>119</sup> es lo mismo que la petición de perdón ya que tiene los mismos resultados que es el de dejar en libertad al inculpado.

Algunos autores señalan que el sobreseimiento es un acto *sue generis* equiparable al perdón diciendo que si bien no se conecta con una facultad de querrela, se reserva a la parte ofendida y produce las mismas consecuencias jurídicas que el perdón que se otorga en los delitos de querrela.<sup>120</sup>

Otros autores sostienen que es una facultad discrecional o caprichosa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nosotros pensamos que no debería de ser así ya que si se cumplen con los requisitos que marca la ley la autoridad debería de decretar el sobreseimiento de oficio y no como una facultad discrecional ya que esto violenta la garantía de igualdad es decir si estas en las mismas circunstancia deberías de ser tratado igual a los demás.

---

<sup>119</sup> El sobreseimiento se define como “la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo judicial o de hecho que implica la decisión sobre el fondo de la controversia. Instituto de Investigaciones Jurídicas. “Diccionario Jurídico Mexicano” Tomo VIII. Ed. IJ UNAM. México, 1984, p. 145.

<sup>120</sup> Cfr. Reyes Tayabas, Jorge. Los requisitos de procedibilidad en los delitos fiscales y la petición de sobreseimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ensayos jurídicos. Cuadernos INACIPE 28, México, 1988, p. 153.

### 3.10 Criterios de aplicación en infracciones y delitos en España.

Como ya se menciona en el caso de España las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será:

- **Graves.** Si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción.
- **Muy graves.** Si se han utilizado medios fraudulentos.
- **Leves.** En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia Ley le otorga esa calificación.<sup>121</sup>

Esta clasificación se efectúa con base al grado de afectación al fisco y en ningún caso maneja los delitos ya que los únicos delitos tipificados por el Código Penal Español son el de Defraudación a la Hacienda, y los demás que en nuestro sistema si están tipificados como delitos en España solo son considerados como infracciones, lo anterior de conformidad con lo establecido en la Legislación Española en la Ley General Tributaria, y en la Ley de Impuestos Especiales, ya que en las mismas no se tipifica en ningún supuesto, la imposición además de la pecuniaria, la pena privativa de libertad, caso que resulta muy contrario en nuestro país, algunos ejemplos de conductas que en nuestra legislación son considerados como delitos y en España como infracciones son: el encubrimiento, alteración de aparatos o marcas oficiales con fines fiscales, tentativa de delitos fiscales y la defraudación fiscal, supuestos que analizaremos mediante el siguiente cuadro comparativo.

---

<sup>121</sup> Exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (citado 25-11-2012), Formato HTML, Disponible en Internet: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/I58-2003.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/I58-2003.html)

<b><u>CONDUCTA</u></b>	<b><u>ESPAÑA</u></b>  <b>CÓDIGO PENAL ESPAÑOL LEY GENERAL TRIBUTARIA (58/2003) LEY 38/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DE IMPUESTOS ESPECIALES. (ACTUALIZADA AL 14/07/2012)</b>	<b><u>MÉXICO</u></b>  <b>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN</b>	<b><u>DIFERENCIAS Y SIMILITUDES</u></b>
<b>ENCUBRIMIENTO</b>	<p align="center"><b>Código Penal Español.</b></p> <p><b>Art.305.</b> El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.</p> <p>La penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:</p> <p>a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.</p> <p>b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.</p> <p><u>Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.</u></p> <p>2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se</p>	<p><b>Art.96.-</b> Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:</p> <p><b>I.</b> Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.</p> <p><b>II.</b> Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.</p> <p>El encubrimiento a que se refiere este Artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.</p>	<p>Esta conducta esta tipificada tanto en México como en España, como delito, sin embargo, en España sería una conducta equiparada a defraudación fiscal ya que la misma se encuentra descrita en el delito de defraudación, sin embargo es de hacer notar que en el caso de España esta conducta se considera como agravante y en estos casos la pena privativa de prisión es mucho mas severa ya que el Código Penal Español distingue para la aplicación de la pena una mitad inferior y la mitad superior considerando las agravantes o atenuantes para cada caso, por lo que para establecer la duración de cada mitad, se dividirá por la mitad la diferencia entre el límite inferior y el superior; el</p>

	<p>estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.</p> <p>3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.</p> <p>4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.</p> <p>La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.</p> <p>5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la</p>		<p>resultado será el límite máximo de la mitad inferior y el límite mínimo de la mitad superior, <u>además de la sanción penal en España, también contempla una sanción tipo administrativa donde le prohíbe al que se sitúe en este supuesto el obtener</u> incentivos fiscales, por un período que puede ser de 3 años hasta 6 años</p>
--	---	--	---

	citada ley.		
<b>ALTERACIÓN DE APARATOS O MARCAS OFICIALES CON FINES FISCALES.</b>	<p><b>Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. (actualizada al 14/07/2012)</b></p> <p><b>Art.45. Infracciones y sanciones.</b></p> <p>1. En los supuestos que a continuación se indican, que tendrán el carácter de infracciones tributarias graves, se impondrán las sanciones especiales que para cada uno se detallan:</p> <p>a) La puesta en funcionamiento de los aparatos productores de alcohol incumpliendo los trámites reglamentariamente establecidos o expirado el plazo de trabajo declarado, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción al volumen de producción, expresado en hectolitros de alcohol puro a la temperatura de 20 oC, que pudiera obtenerse en trabajo ininterrumpido desde que expiró la última declaración de trabajo, si la hubiera, hasta la fecha del descubrimiento, con un máximo de tres meses.</p> <p><u>b) La rotura de precintos que posibilite el funcionamiento de los aparatos productores de alcohol o su extracción de depósitos precintados, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas calculadas según el apartado anterior o de la correspondiente a la capacidad total del depósito, respectivamente, salvo que de dicha rotura se haya dado conocimiento a la Administración con anterioridad a su descubrimiento por ésta.</u></p> <p>...</p>	<p><b>Art.113.</b> Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:</p> <p>I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.</p> <p>II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.</p>	<p>Esta conducta es sancionada tanto en México como en España, sin embargo en este último se enfocada a combatir la producción de alcohol y solo es sancionada con multa, y en México es más amplia al señalar varios objetos, conducta que en nuestro país es considerada como un delito y en España solo como infracción grave.</p>
<b>TENTATIVA DE DELITOS FISCALES.</b>	<p><b>Código Penal Español.</b></p> <p><b>Art 16.</b>[Tentativa, desistimiento y arrepentimiento]</p> <p>1. Hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor.</p> <p><u>2. Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito.</u></p>	<p><b>Art. 98.-</b> La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, <u>si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad</u></p>	<p>Esta conducta en México está señalada tanto en el ordenamiento fiscal como en el código penal federal, sin embargo en España solo es la definición del concepto de tentativa y será aplicable a los delitos descritos en dicho</p>

	<p>bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta.</p> <p>3. <u>Cuando en un hecho intervengan varios sujetos, quedarán exentos de responsabilidad penal aquel o aquellos que desistan de la ejecución ya iniciada, e impidan o intenten impedir, seria, firme y decididamente, la consumación, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta.</u></p>	<p>del agente.</p> <p><u>La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.</u></p> <p><u>Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.</u></p>	<p>ordenamiento, el cual para nuestro estudio solo quedaría contemplado el delito de defraudación fiscal o fraude a la hacienda pública, sin embargo existen similitudes en cuanto a las definiciones, pero en el caso de México la tentativa se sanciona con prisión de hasta las 2/3 partes de la penal por el delito que se trate y solo si el autor se desiste o impida la consumación del delito no se impondrá sanción alguna, y en el caso de España esta no se sancionara en ningún caso si se desisten aun cuando los actos ejecutados ya sean considerados como delitos o falta.</p>
<p><b>DEFRAUDACIÓN FISCAL.</b></p>	<p><b>Código Penal Español.</b></p> <p>Como ya se menciona en párrafos anteriores se encuentra señalado en el <b>Art.305.</b>[Fraude a la Hacienda Pública], del Código Penal Español, mismo que para inútiles repeticiones omito transcribir.</p> <p><b>Ley General Tributaria (58/2003)</b></p> <p><b>Art.191.</b> Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.</p> <p>1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al</p>	<p><b>Art.108.-</b> 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.</p> <p>La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos</p>	<p>Como lo mencionamos anteriormente en el caso de España solo se sanciona con pena privativa de la libertad la figura de defraudación, siempre y cuando el monto defraudado sea mayor a 120 mil euros, equivalente a un poco más de dos millones de pesos mexicanos, y en el</p>



	<p>artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.</p> <p>También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.</p> <p>La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.</p> <p>La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.</p> <p>2. <u>La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.</u></p> <p>La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.</p> <p>b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.</p> <p>c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.</p> <p>La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.</p> <p>3. <u>La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.</u></p> <p>La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.</p> <p>b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.</p> <p>c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o</p>	<p>de las disposiciones fiscales.</p> <p>El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.</p> <p>El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:</p> <p>I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.</p> <p>II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.</p> <p>III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.</p> <p>Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.</p> <p>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.</p> <p>El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:</p> <p>a).- Usar documentos falsos.</p> <p>b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades</p>	<p>caso de México la pena mínima se impondrá si no defraudaste más de \$1,369,930.00. con lo que queda claro que en España se tiene un margen más amplio para que el monto de lo defraudado sea sancionado con pena privativa de la libertad, contrario a la Legislación Española ya que se considerara una infracción leve, grave o muy grave, atendiendo como ya se menciono el monto de lo defraudado o si para su ejecución se utilizaron medios u objetos como facturas,</p> <p>Ahora bien en la ley Ley General Tributaria (58/2003) en específico en los artículos 191 al 194 se ve claramente cual es el criterio para sancionar con multa, ya que en los mismos establecen que será leve si lo defraudado no rebasa los 3000 euros más o menos unos 50 mil pesos mexicanos solo será acreedor a una multa que va desde el 10% de la base de la sanción hasta el 50% será grave cuando lo defraudado sea</p>
--	---	---	--

	<p>que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.</p> <p>La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.</p> <p>La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.</p> <p><u>4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.</u></p> <p>La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.</p> <p>La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.</p> <p>5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es</p>	<p>que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.</p> <p>c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.</p> <p>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.</p> <p>e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.</p> <p>f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.</p> <p>g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.</p> <p>Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.</p> <p>No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del</p>	<p>superior a 3000 euros y exista ocultación y será muy grave cuando para la defraudación se utilicen medios fraudulentos, (como lo son: las anomalías en la contabilidad y libros, la utilización de facturas o documentos falsificados para obtener un beneficio, el uso de personas para realizar operaciones en su nombre) en cambio en nuestro país las conductas marcadas en los artículos antes mencionados son castigadas como delitos al encontrarse descritas como tales en el Código Fiscal Federal, siendo que por el solo hecho imponerse en el supuesto me sancionaran con privación de la libertad que va desde 6 meses de prisión hasta 9 años y en caso de encontrarse con agravantes la pena se duplicara en la mitad, por lo que considero que el Legislador deberá de quitar el carácter de delito y solo sancionarlo con multa como en España, y con esto logrará su fin que es el de recaudar.</p>
--	--	---	--

	<p>del 100 por ciento.</p> <p>En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.</p> <p>6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.</p> <p>Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.</p>	<p>cumplimiento de las disposiciones fiscales.</p> <p>Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.</p> <p>VI. (Se deroga)</p> <p>VII. Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código.</p> <p>VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.</p> <p>No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.</p>	<p>Ya que en México no se valora de forma adecuada la conducta del individuo, y no se tiene la certeza de que el infractor haya querido actuar de forma dolosa, además de que las normas jurídicas de la materia no son claras en el momento de aplicar una multa o sancionar como delito, dejando esta facultad a la SHCP para actuar de forma discrecional, lo cual no brinda certeza jurídica y violenta el principio de igualdad.</p>
--	--	--	---

Como podemos apreciar del cuadro anterior, las conductas que en México son consideradas como Delito de Defraudación Fiscal contenidas en los Artículos 108 y 109, en España no se sancionarán con pena privativa de la libertad, siempre y cuando no rebase el monto de lo defraudado mas de 120 mil euros, dando como resultado una menor carga de trabajo en juzgados penales, la no saturación de los penales sancionando las conductas con multas y no con privación de la libertad, y sobre todo el permitir al Estado seguir obteniendo contribuciones por parte de dicho contribuyente, sirve de apoyo el siguiente ejemplo:

Una persona que no paga nada de sus contribuciones de forma dolosa ya que lo uso para otros fines, la autoridad no aplica como pena la privación de la libertad, a menos que deje de pagar durante todo un ejercicio fiscal, y solo lo sanciona con una multa, en cambio un contribuyente que no le alcanzó para pagar completos sus impuestos y solo entero una parte de los mismos y no el 100%, ya que el dinero lo uso para pagar la nomina de forma completa, no obstante esta situación la autoridad lo sanciona por la comisión de dicho acto como delito, y le aplica como sanción la privación de la libertad, siendo esto que la autoridad no consideró que el contribuyente tuvo la intención de pagar pero no contó con los recursos para hacerlo, el problema es que la autoridad no tiene un criterio definido para la aplicación de la infracción o de encuadrar la conducta en el tipo penal, por lo que consideramos que se debe cambiar el criterio para la aplicación de una pena privativa de libertad en el caso de los Delitos Fiscales y valorar el caso concreto para determinar si encuadra en infracción y solo como falta muy grave sancionarlo como delito, pero nunca ambos, siguiendo la tendencia a nivel internacional por ejemplo en España, ya que con esto se evitarán injusticias y sobre todo se fomentaría una cultura contributiva entre los mexicanos y no acciones persecutorias o lo que es peor criminalizar al contribuyente.

### **3.10.1 Criterios para que en México se determine de acuerdo a la sanción de la conducta como falta administrativa o como delito.**

Como ya lo dijimos la infracción fiscal es la conducta típica, antijurídica y culpable, en la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por órgano de la administración fiscal.<sup>122</sup>

Ahora las infracciones al igual que los delitos se valoran de acuerdo a la forma en que se cometen, es decir habrá algunas más severas que otras, atendiendo a la clasificación de las infracciones como ya se mencionó en el capítulo 2 de esta tesis, y en base al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la conducta se valorara de acuerdo a lo siguiente: a que ésta se realice en forma continua, permanente e instantánea; la primera, es la que se realiza durante cierto tiempo sin interrupciones prolongándose en el tiempo, constituyendo un estado más o menos duradero de consumación; es decir, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son los que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; y la segunda, es la que se consume y agota en el momento en que se comete, asimismo para valorar la conducta como infracción proponemos que se deberá saber el grado de afectación hacia el fisco, ya que de esto dependerá si la autoridad determina encuadrar dicha conducta como delito o como infracción.

Un ejemplo de conductas sancionadas como delito y multa en el que no se estable de forma clara el criterio para aplicar la multa o encuadrar en un delito la conducta, lo obtenemos en lo dispuesto en el artículo 79, fracción IV del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

---

<sup>122</sup> Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, Ed., Porrúa, México, 1994, p. 137.

**Artículo 79.-** Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

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

Ha dicha conducta se le aplicara una sanción de multa que no será menor a \$2,330.00 ni mayor de \$5,830.00, de conformidad con lo estipulado con el artículo 81 del ordenamiento antes citado, por lo que no habría problema en aplicar dicha sanción, pero el artículo 109 en su fracción VII también sanciona esta conducta pero como delito, mismo que para mejor comprensión nos permitimos transcribirlo.

**Artículo 109.-** Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien

...VII. Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código...

De lo anterior queda claro que no existe un criterio lógico para aplicar uno u otro ya que no se señala alguna cuantía o algún otro elemento para poder tipificarlo como delito o multa, por lo que si un sujeto como contribuyente omite por cualquier supuesto escribir el RFC o simplemente por las prisas lo escribe mal y envía su declaración con los datos erróneos, en este caso la autoridad al conocer el asunto podría aplicar una multa o sancionarlo como delito, sin que el contribuyente tenga la certeza de porque se aplico uno u otro ya que la conducta esta sancionada tanto con multa como con privación de la libertad y en este último caso las penas aumentarían ya que el artículo 108 del Código Fiscal Federal ha dicha conducta la considera como un delito calificado al manifestar datos falsos.

Para entender mejor esto analizaremos el caso de la omisión de enterar contribuciones retenidas mismas que se contemplan en los artículos 76, 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

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

De lo anterior tenemos que para imponer una multa esta deberá de ser descubierta por la autoridad mediante el ejercicio de sus facultades y estipula una sanción de multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas, esta claro, solo que existe una gran laguna ya que esta misma conducta se encuentra tipificada como delito de acuerdo a lo siguiente:

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

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas”

**“Artículo 109.-** Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

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

Por lo cual tenemos una conducta que es sancionada por una infracción de carácter administrativo como es la multa y otra con pena de carácter penal como lo es la privación de la libertad, y al encontrarse en este ejemplo la autoridad por el simple hecho de que conozca de algún acto que la ley considere como delito deberá de darlo a conocer a la Autoridad competente entonces nos encontramos con un gran problema que el legislador no se dio cuenta de la gravedad ya que se estaría violentando el principio de non bis in ídem, ya que si bien es cierto que tanto en las infracciones como en los delitos se consideraron exclusiones a favor del contribuyente de la siguiente manera:

Para el caso del artículo 76 refiere que “...Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente...), y para el caso de los delito; “...No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales...”



En este sentido, en el caso de la multa refiere que si se paga después de que se inicien la facultades de comprobación de las autoridades fiscales y antes de la resolución se excluirá del pago de multa, pero si ya existe visita domiciliaria ya no aplica y no se encuadra en el supuesto del artículo 17 de la LFDC, por tanto si podrá la autoridad interponer querrela, por lo que estas disposiciones impiden entre sí que el gobernado obtenga el beneficio del artículo 12 de la ley referida, ya que si hay visita domiciliaria necesariamente media notificación.

Con lo cual la autoridad tendrá la facultad discrecional de interponer querrela o no en estos casos ya que si cumpla la obligación de enterar la contribución después de que la autoridad tenga conocimiento, pero antes de que se obtenga resolución aún estaré en los supuestos de los actos tipificados como delitos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, con lo cual me estarían imponiendo una multa y castigando con pena privativa de libertad, ocasionando una violación a los derechos fundamentales del Gobernado consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior se verifica con el siguiente supuesto ya que al cumplir con la obligación de enterar contribuciones retenidas siendo estas una forma de extinción de las obligaciones (pago) no me eximiría de la pena de privación de la libertad ya que el tipo no me excluye de la pena y no me sitúa fuera de lo que describe éste, así pese a que el gobernado cumpliera con el pago no obstante sería sujeto de fincamiento de responsabilidad penal e incluso el propio fisco dejaría de recibir el pago de impuesto generándole al Estado un decrecimiento de sus recursos al invertir en la manutención del preso en el penal, por lo que pensamos que se debería de retomar en algunos aspectos las disposiciones de la legislación Española, es decir se debería de destipificar los delitos fiscales y solo sancionarlos con penas pecuniarias y en casos graves llegar a responsabilidad penal, por tanto se debe graduar la sanción administrativa también en muy grave, grave y leve.

Además de que se podría condenar en lugar de privación de la libertad a realizar trabajos en favor de la comunidad, como lo son el pintar las banquetas, los señalamientos de tránsito, dragado de alcantarillado, lo que evitaría que se inunden las ciudades, ya que si bien es cierto el Estado les da un mantenimiento, también lo es que no es de manera habitual por lo cual grandes cantidades de basura se van a los sistemas de drenaje, asimismo se podría implementar en caso de que el deudor tuviese alguna empresa o fuese una empresa especializada en algún sector que el Estado necesite de sus servicios se podría pagar en especie la multa o parte de esta si se hacen de los servicios de la misma, con lo cual se evitaría el erogar dinero del presupuesto asignado para contratar los servicios pudiendo invertir éste en otras áreas que sean necesarias, por que finalmente lo que se pretende es generar una cultura contributiva.

A la fecha de realización de esta tesis se publicó en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, en fecha 6 de Agosto de 2012 el Reglamento de la Ley de Ejecución de Sanciones Penales y Reinserción Social para el Distrito Federal, en el cual entre otras cosas se establece que los sentenciados tendrán derecho a realizar trabajos penitenciarios, con lo cual invita a las empresas interesadas a formar parte de dicho programa, por lo que se tomarán en cuenta las habilidades y conocimientos de la población sentenciada para prestar los servicios y en caso de requerirlo se dará capacitación para el trabajo. Asimismo en la Ley de Ejecución de Sanciones Penales y Reinserción Social para el Distrito Federal se establece que la distribución del pago por el servicio prestado se realizará de la siguiente forma:

- 1.- El pago no deberá de ser menor a un día de salario mínimo, ni violentando los Derechos Humanos.
- 2.- el 70% del pago será destinado al sentenciado y a sus dependientes
- 3.- el 20% para la reparación del daño en caso de haber cumplido esta o no estar sentenciado a dicha reparación se distribuirá equitativamente.
- 4.- el 10% al fondo de ahorro.

Con esto se puede concluir que el Legislador se dio cuenta de que de nada servía tener al sentenciado en la prisión sin hacer nada, ya que muchas veces cumplía su condena pero económicamente no podía reparar el daño, que es de suma importancia para el tema en estudio ya que de nada serviría que el preso cumpliera su condena si no va a poder reparar el daño que causo al fisco en su momento.

También en dichos ordenamientos legales se establece el beneficio del monitoreo electrónico el cual consiste en que el sentenciado podrá cumplir con su pena desde su domicilio siempre y cuando cumpla con ciertos requisitos, por lo cual no todos podrán ser partícipes de esta modalidad ya que deberán garantizar el costo del aparato de monitoreo y contar con una línea de teléfono exclusiva para dicho aparato, además de estar condenado por delitos del fuero común y que no sean graves y no previstos en leyes especiales, con lo cual muy pocas personas tendrán acceso a esto, sin embargo esto es un gran avance dentro del sistema penitenciario mexicano, ya que como se ha mencionado con esto el procesado podrá cumplir con su sentencia fuera del penal, podrá realizar un trabajo remunerado y sobre todo no le causará un gasto al Estado al estar aportando para su manutención.

Sin embargo dicha medida se debe de aplicar en materia fiscal considerando el grado de afectación que se causo, si esta se realizó de forma dolosa es decir con medios fraudulentos, en el caso de personas físicas para que estas no pierdan su fuente de trabajo y de ingresos se le podría cambiar un día de multa por dos días de trabajo a la comunidad o si se es profesionista este preste su servicios profesionales de manera gratuita en programas de beneficencia en su comunidad o comunidades más necesitadas brindando sus servicios en las necesidades de cada comunidad, y en el caso de las personas morales no por ser una empresa mayor se le deberá de aplicar una sanción más severa, ya que esto podría traer como consecuencia la pérdida de ingresos y obvio el recorte de personal acabando con la fuente de empleo de personas que a su vez traería como

consecuencia el no ingreso de contribuciones retenidas, pero tampoco se puede pasar por alto dicha conducta con el miedo de que se lleven su inversión a otro país, por lo que se propone en estos casos, que el fisco deberá de aceptar el pago por parte de la empresa a través de acciones de apoyo a grupos marginados que pueden ir desde trabajo comunitario para infraestructura, hasta recicle en general, y que dicho trabajo se cuantifique en salarios mínimos para aminorar la multa.

Por lo que podemos concluir que el criterio para establecer sanciones administrativas será una graduación de penas de leve, graves y muy graves, y que estas se clasifiquen atendiendo a partir de considerar, si existen agravantes en la conducta del contribuyente, a partir incluso de las que establece actualmente el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Y sancionar sólo como delito dichas conductas cuando en principio se encuadre ésta en la descripción textual de la ley lo que implica que previo a este proceso debe el Poder Legislativo depurar el catálogo de sanciones y no permitir que conductas iguales se tipifiquen como delitos y como infracciones en paralelo.

Es decir entonces que la sanción penal o privativa de la libertad se pueda individualizar para cada caso, tomando en consideración, el dolo, el grado de afectación al fisco y solo con la integración total de estos elementos pueda ser sancionado el contribuyente por la comisión de un acto delictivo.

## CONCLUSIONES

1.- La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones a sus gobernados, mediante la creación de normas jurídicas, que establezcan las situaciones generales mediante las cuales estos últimos contribuirán al Gasto Público y así el Estado esté en la posibilidad de cumplir con sus obligaciones, primeramente cumpliendo la meta de recaudación que se establece en la Ley de Ingresos, para después a través del presupuesto de egresos cumplir con los objetivos que se establecen en todos sus rubros y así llevar a cabo todos y cada uno de los ejes que conforman el Plan Nacional de Desarrollo.

2.- La potestad tributaria tiene como características ser Abstracta, Indelegable, Irrenunciable y permanente, esto es que se puede aplicar a cabo a un grupo de personas en este caso a los contribuyentes, que no puede cederse en favor de un particular para que la ejerza, y dicha facultad es permanente porque permanece en el tiempo, es decir, no es una situación temporal.

3.- Los impuestos tienen como límites lo establecido por la Constitución y las leyes, ya que la creación de un tributo, no debe de estar por encima de lo que dicte la Constitución y debe respetar los derechos del gobernado, ya que de lo contrario el contribuyente podría promover el juicio de amparo, para dejar sin efectos el nacimiento de una obligación tributaria, por eso, es importante el principio de legalidad es decir, que un impuesto debe estar establecido en ley y atender a los principios que establece nuestra Constitución.

4.- El nacimiento de la obligación se produce cuando se ha consumado el hecho generador de la contribución, esto es, la conducta que se encuentra especificada en la ley, lo que se conoce con el nombre de hecho imponible, por tanto son un requisito *sine qua non* para que se origine la relación jurídico-tributaria.

5.- Una de las consecuencias más graves del incumplimiento de una obligación fiscal es la comisión de un delito que conlleve a la pena privativa de la libertad, por eso es indispensable no sólo pagar los impuestos, sino llevar una correcta contabilidad, retener y enterar los impuestos es decir, conductas que nos lleven a cumplir oportunamente con nuestras obligaciones fiscales, por lo que consideramos que se debe cambiar el criterio para la aplicación de una pena privativa de libertad en el caso de los Delitos Fiscales y valorar el caso concreto para determinar si encuadra en infracción y solo como falta muy grave sancionarlo como delito, pero nunca ambos, siguiendo la tendencia a nivel internacional por ejemplo en España, ya que con esto se evitarán injusticias y sobre todo se fomentaría una cultura contributiva entre los mexicanos y no acciones persecutorias o lo que es peor criminalizar al contribuyente.

6.- La infracción fiscal es la conducta típica, antijurídica y culpable, en la que se incumple una obligación tributaria, formal o material de la que es responsable una persona individual o colectiva, y que se sanciona con pena económica por órgano de la administración fiscal y que se aplican a los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto establecido en la ley.

7.- La infracción consiste en la imposición de una sanción por lo general se trata de una multa, sin embargo, el conflicto que existe es que también dichas conductas son consideradas como delitos fiscales, con lo cual no existe una certeza jurídica sobre la aplicación de una u otra, por lo que consideramos que para aplicar una sanción penal el Legislador deberá de depurar el catálogo de delitos fiscales y no permitir que conductas iguales se tipifiquen como delitos y como infracciones en paralelo.

8.- La omisión de enterar contribuciones se refiere a que el sujeto obligado de hacerlo, se abstiene de cumplir con su deber, siendo ésta conducta considerada como dolosa, esta omisión puede ser parcial o total, sin embargo en nuestro país dicha conducta se encuentra sancionada como multa y como delito, con lo cual

deja en estado de incertidumbre al contribuyente ya que no es clara la forma de aplicación de una multa o sancionarlo como delito con pena privativa de la libertad, creando la falta de certeza jurídica.

9.- En España, las infracciones se clasifican en leves, graves y muy graves, las tres causan un perjuicio económico, sin embargo, se toma en consideración el grado de culpabilidad que concurra en la conducta, a diferencia de nuestro país, que el derecho sancionador excede los límites Constitucionales, pues existe una laguna en la ley ya que la autoridad tiene la facultad discrecional de aplicar multa o sancionar como delito por lo cual no se toma en cuenta el grado de culpabilidad y se deja bajo el capricho de la autoridad sobre aplicar una sanción o una multa, causando con esto la falta de certeza jurídica, por lo que consideramos que en nuestro país se deberá de retomar en cierta medida lo establecido en la Legislación Española respecto del criterio para establecer sanciones administrativas y las penas deberán de graduarse en penas leves, graves y muy graves, atendiendo a partir de considerar, si existen agravantes en la conducta del contribuyente, a partir incluso de las que establece actualmente el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

10.- El delito de defraudación fiscal se configura cuando una persona con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, por lo cual es un delito federal, patrimonial, doloso e instantáneo, el cual consideramos que debería de ser el único delito contenido dentro del Código Fiscal, ya que siguiendo la tendencia del Derecho Internacional específicamente en España, donde dicha conducta es solo sancionada como delito, siempre y cuando el monto de lo defraudado no rebase los 120 mil euros, lo cual daría como resultado menos carga de trabajo en los juzgados y permitiría al Estado allegarse de las contribuciones de personas que se encuadren en dicha conducta, obvio adecuando las cantidades a la realidad económica en nuestro país.

11.- El tipo penal se refiere a la descripción de la conducta que debe de realizar el sujeto para que sea considerada como hecho delictivo, la cual debe estar descrita en las leyes penales, de lo contrario dicha conducta no podrá ser sancionada por el Estado siguiendo el principio de *nulla poena sine lege*, en el caso del tipo penal objeto del presente estudio se propone se destipifique, es decir se deje de considerar como delito o en su defecto se estipulen claramente las bases para la aplicación del mismo, como puede ser el individualizar para cada caso, tomando en consideración, el dolo, el grado de afectación al fisco y solo con la integración total de estos elementos pueda ser sancionado el contribuyente por la comisión de un acto delictivo, lo anterior a efecto de no dejar en estado de indefensión al gobernado.

12.- La autoridad al querer imponer una multa deberá fundamentar y motivar su actuar para transgredir la esfera jurídica de los gobernados es decir deberá cumplir con los principios consagrados por los artículos 14 y 16 Constitucional por lo cual deberá expresar con precisión el o los preceptos legales aplicables al caso concreto, es decir no basta solo con señalar artículos de la ley, sino que la conducta del gobernado deberá estar prevista en el precepto legal invocado, a esto se le conoce como fundamentación, y por motivación se deberá entender a la acción de señalar con precisión, las circunstancias especiales, particulares o inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario que se relacionen con el caso concreto, es decir deberá informar como fue que llegó a la conclusión de imponer dicha multa, además deberá de considerar el daño de afectación al fisco, la capacidad contributiva del contribuyente, si existen agravantes, de conformidad con lo establecido por el artículo 74 y 75 del Código Fiscal de la Federación, con lo cual se brindará al particular una certeza jurídica al saber que dicha decisión no fue tomada de manera arbitraria.

13.- Para el caso del aumento en la imposición de las multas, éstas se efectuarán de conformidad a lo estipulado por la ley y no de manera discrecional, ya que



como lo manifestamos, la imposición de las multas refieren un acto administrativo, por lo cual la autoridad no podrá actuar por encima de lo que la ley le permita, por lo que se puede decir que existen excluyentes, agravantes y atenuantes que originan el aumento o disminución de la misma de acuerdo con las circunstancias en que se cometió la infracción, dichos supuestos se encuentran señalados en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 75, fracciones I a IV en el cual se enumeran claramente las agravantes, de acuerdo a lo anterior, se consideran como agravantes la reincidencia, usar documentos falsos o apócrifos, utilizar documentos de terceros, llevar doble contabilidad, tener duplicado de libros sociales, destruir la contabilidad, microfilmear documentación fiscal, divulgar información de terceros afectándolos, omitir contribuciones retenidas, lo anterior en relación con los artículos 76, 77 y 78 del mismo ordenamiento legal, sin embargo en el Derecho Internacional particularmente en España estas agravantes marcan la pauta para que una conducta sea considerada como leve, grave y muy grave por lo que consideramos que se deberá de retomar en cierta forma dicho sistema de graduación de las penas, y que estas se clasifiquen atendiendo a partir de considerar, si existen agravantes en la conducta del contribuyente, a partir incluso de las que establece actualmente el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

14.- La condonación es una forma de extinguir los créditos fiscales, la cual consiste en el acto por virtud del cual, la autoridad administrativa, declaran que no pueden hacerse efectivos total o parcialmente los créditos en favor de la Hacienda Pública, esta decisión la toma de forma discrecional la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo cual esto es un acto arbitrario ya que no existe la certeza de que al solicitarlo y cumplir con los requisitos en dicha solicitud te será aplicable, además de que la misma ley señala que no existirá medio de defensa más que el amparo en caso de que te lo niegue, sin embargo en la práctica la autoridad para hacerse de dinero a optado por condonar hasta un 100% en multas y recargos, con la finalidad de obtener algo de lo que le deben, causando con esto un gran daño al no recibir las contribuciones que se tenían planeadas.

15.- En caso de los delitos fiscales, el sobreseimiento se podrá decretar en los procesos relativos a los delitos en que es necesaria querrela o bien la declaratoria de perjuicio o de contrabando, cuando la SHCP solicite que se sobresean los procesos en cuestión, siempre y cuando los procesados paguen o garanticen las contribuciones omitidas, las sanciones impuestas y los recargos respectivos, y la solicitud se haga antes de que el Ministerio Público formule conclusiones, sin embargo al ser discrecional se tiene el problema de que la decisión sea arbitraria incumpliendo con esto el principio de igualdad ya que si te encuentras en las mismas circunstancias deberías de ser tratado igual a los demás.

16.- Nuestro sistema legal, en caso de sancionar la conducta como infracción o como delito no tiene un criterio definido respecto a esto, ya que existen contradicciones entre ambos criterios, ya que en la práctica el juez penal no valora de forma adecuada los elementos del tipo y las circunstancias que dieron origen a dicha conducta, por lo que se deja en estado de indefensión al contribuyente ya que la autoridad tendrá la facultad discrecional sobre si sólo impone multa o se apersona formulando querrela o declaratoria de perjuicio, encuadrando la conducta como delito, por lo cual para evitar esta circunstancia pensamos que el legislador deberá reformar el capítulo de delitos fiscales destipificando a estos y solo sancionarlos con multas, pagos en especies o trabajo en favor de la comunidad.

17.- El artículo 23 constitucional consagra el principio de seguridad jurídica, y el de “non bis in ídem”, es decir nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, lo cual se ve violentado con la actual aplicación de las infracciones fiscales (multas) por parte de la autoridad, o por la sanción de una conducta como delito (privación de la libertad), ya que no se toma en cuenta que al aplicar una multa se entiende que la autoridad ya se pronunció sobre un hecho, lo cual según la doctrina no debería haber un segundo pronunciamiento respecto al mismo asunto, siempre y cuando exista una dualidad de sujetos, objeto y fundamento legal, ya que de lo contrario nos encontraríamos en la aplicación caprichosa de la ley, dejando en Estado de indefensión al contribuyente. En este segundo

pronunciamiento identificamos que el mismo supuesto lo considera delito y además grave.

18.- La actual transcripción de los artículos 76, 108 y 109 fracción II (omisión de enterar contribuciones retenidas), todos del Código Fiscal de la Federación, en relación con el numeral 17 primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, violenta el derecho consagrado en el artículo 23 Constitucional, ya que da la pauta a que la misma conducta pueda ser sancionada de forma paralela con una infracción fiscal y a su vez encuadrar la conducta como delito y sancionarla con privación de la libertad, sin que exista un criterio o parámetro objetivo que evite conductas discrecionales por parte de la autoridad, con lo cual se violenta lo dispuesto en el artículo 23 constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 7ª ed, Ed. Themis, México 1991.
2. Atwood, Roberto, Diccionario Jurídico, Ed. Bazan, 1981.
3. Carrara, Francisco, Programa del curso de Derecho Criminal, Tomo I (traducción José Ortega/ Jorge Guerrero). 7ª ed, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 1988.
4. Cruz y Cruz, Elba, Teoría de la ley penal y del delito, Ed. IURE Editores, México, 2008.
5. De Andrea Sánchez, Francisco José, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, 4ª ed., México , Ed. IJ UNAM- Porrúa. 1991.
6. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano.28ª ed., Ed. Porrúa, México, 2010.
7. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, 5ª ed., Ed. Limusa, México, 2011.
8. De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa, México, 2004.
9. Díez-Picazo, L.M., “Competencia”, Enciclopedia Jurídica Básica, Civitas, Madrid, 1995.
10. Díaz González Luis Raúl, Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores, Ed. Gasca-Sicco, México, 2002.
11. Evans De La Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio, Los Tributos ante la Constitución, Ed. Jurídica de Chile, Chile, 1997.
12. Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, México, 1995.
13. García Domínguez, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, Ed. Porrúa, México, 1994.
14. García Ramírez, Sergio, Curso de Derecho Procesal, 5ª ed., Ed. Porrúa, México 1989.
15. Gil Valdivia, Gerardo, en Diccionario Jurídico Mexicano, 4ª ed. Tomo III, Ed. IJ UNAM- Porrúa, México, 1991.
16. Giuliani Fondrougue, Carlos, Derecho Financiero, vol. 1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962.
17. Giuseppe Maggiore, Derecho Penal, t I, 2ª ed, Ed. Temis, Bogotá, 1989.
18. González Jiménez, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 10ª ed., Ed. CENGAGE Learning, México, 2009.

19. Huber Olea, Francisco José, Diccionario de Derecho Romano, Ed. Porrúa, México, 2000.
20. Islas de González Mariscal, Olga, Análisis lógico de los delitos contra la vida y la integridad corporal, 2ª ed., Ed. Trillas, México, 1985.
21. Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, 2ª ed, Ed. Porrúa, México, 1997.
22. López Betancourt, Eduardo, Derecho Procesal Penal, Ed. IURE Editores, México, 2003.
23. Malo Camacho, Gustavo, Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1997.
24. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979,
25. Mezgerd, Edmund, Derecho penal, parte general, Ed. Cárdenas Editor y distribuidor, México, 1985.
26. Orellana Wiarco, Octavio Alberto, Derecho Procesal Fiscal Guía de Estudio, Ed. Porrúa, México, 2010.
27. Ortega Carreón; Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009.
28. Ortega Maldonado, Juan Manuel, Lecciones de Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009.
29. Orella Wiarco, Octavio Antonio, El Delito de Defraudación Fiscal Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Ed. Porrúa, México, 2003.
30. Reyes Tayabas, Jorge. Los requisitos de procedibilidad en los delitos fiscales y la petición de sobreseimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ensayos jurídicos. Cuadernos INACIPE 28, México, 1988.
31. Rivera Silva, Manuel, Derecho Penal Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1984.
32. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. Oxford, México 2009.
33. Sainz de Bujanda, Fernando, Notas de derecho financiero, tomo I, vol 3º, Lecciones 36 a 66, Ed. Civitas, Madrid, 1975.
34. Salas Campos, Raúl González, Los Delitos Fiscales, Ed. Pérez Nieto Editores, México, 1995.
35. Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª. ed., Ed. Cárdenas Editores, Editor y distribuidor, México, 1998.
36. Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Cárdenas Editores, Editor y distribuidor, México, 1983.

37. Sánchez Vega, Javier Alejandro, La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves, Ed. SISTA, México, 2005.
38. Smith, Adam, La riqueza de las naciones, trad. Española, Ed. Aguilar, Madrid, 1956.
39. Yanome Yesaki, Mauricio, Compendio de Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2009.
40. Zaffaroni, Eugenio Raúl, Manual de derecho penal, parte general, 4ª Ed., cárdenas Editor y distribuidor, Buenos Aires, 1985.

## **HEMEROGRAFÍA**

1. Y Fernández de Mora, Francisco Blasco, La tipicidad, la antijuridicidad y la punibilidad como caracteres del delito en la noción técnica jurídica, Criminalia, IX. México, año IX, 1942.

## **LEGISLACIÓN**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente.
2. Código Fiscal de la Federación. Vigente.

## **FUENTES ELECTRÓNICAS**

### **Libros.**

1. Diccionario de la Real Academia de la Lengua, Vigésima segunda Edición (en línea), (citado 10-10-2011), Formato HTML, Disponible en Internet: [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=omisi%C3%B3n](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=omisi%C3%B3n)
2. Diccionario de Real Academia de la Lengua, Vigésima segunda Edición (en línea), (citado 15-03-2012), Formato HTML, Disponible en Internet: [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=condonaci%F3n](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=condonaci%F3n)
3. Diccionario jurídico Mexicano, Ed. IJ UNAM (en línea), (consultado 11-10-2011), Formato HTML, Disponible en Internet: <http://info5.juridicas.unam.mx/libros/resulib.htm>
4. García Ramírez, Sergio, Derecho Penal (en línea), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1990, (citado 18-09-2011), Formato html, Disponible en Internet: [http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=282ISBN 968-36-1736-0](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=282ISBN%20968-36-1736-0)

5. Plascencia Villanueva, Raúl, Teoría del delito 3ª reimpresión(en línea), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1990, (citado 09-10-2011), Formato html, Disponible en Internet:  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=44> ISBN 968-36-6604-3.
6. Rodríguez Mejía, Gregorio, Obligaciones Fiscales, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, número 90 septiembre- diciembre 1997,  
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>

### **Artículos.**

1. Madrazo Cuéllar, Jorge. Las reformas constitucionales en materia penal. Revista Cuestiones Constitucionales. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Disponible en:  
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/1/cl/cl11.htm>

### **Legislación.**

1. Exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (citado 25-11-2012), Formato HTML, Disponible en Internet:  
[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html)

### **Portales.**

1. IUS Suprema Corte de Justicia de la Nación  
<http://ius.scjn.gob.mx/>