



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO PENAL

**“PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 108,
FRACCIÓN III, PÁRRAFO SEGUNDO DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,
RELACIONADO A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL”**

T E S I N A

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

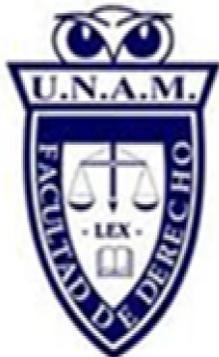
BERENICE OCHOA CAMPOS

A S E S O R:

**MTRO. CARLOS ERNESTO
BARRAGÁN Y SALVATIERRA**

CIUDAD UNIVERSITARIA

ABRIL DE 2013





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedicatorias

A:

Dios, por permitirme llegar a este momento tan importante en mi vida y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

Mis padres, Leobardo Ochoa Navarro y Esther Campos Navarro, por darme una carrera, creer en mí y porque siempre me apoyaron.

Mis hermanos, Lucia Magdalena, Arcelia, Daniel, Marcela, Marcos, José Ismael y Eduardo por estar conmigo y apoyarme siempre.

Gustavo Alejandro Valdez, por brindarme su apoyo y comprensión en todo lo que hago.

Todos mis amigos, por compartir los buenos y malos momentos y por apoyarnos mutuamente en nuestra formación profesional.

Los maestros, que marcaron cada etapa de mi camino universitario y que me ayudaron en asesorías y dudas presentadas en la elaboración del presente trabajo.

La Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a la Facultad de Derecho por permitirme formar parte de ellas y por brindarme todos los conocimientos necesarios para mi formación profesional. ¡Gracias!

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 108, FRACCIÓN III, PÁRRAFO
SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RELACIONADO A LA
DEFRAUDACIÓN FISCAL**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I	1
LA DEFRAUDACIÓN FISCAL	
1.1. Marco conceptual	1
1.1.1. Concepto de Defraudación Fiscal	1
1.2. Antecedentes históricos	4
1.2.1. Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal	4
1.2.2. Código Fiscal de la Federación	6
CAPÍTULO II	9
MARCO LEGAL	
2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	9
2.2. Código Fiscal de la Federación	13
2.3. Código Penal Federal	26
2.4. Código Federal de Procedimientos Penales	26
CAPÍTULO III	28
ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y REFORMA AL ARTÍCULO 108, FRACCIÓN III, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	
3.1. Análisis del delito de Defraudación Fiscal	28
PROPUESTA	48
Reforma al artículo 108, fracción III, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación	48

CONCLUSIONES

50

BIBLIOGRAFÍA

53

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contempla en su artículo 31, fracción IV, la obligación que tenemos todos los mexicanos a contribuir al gasto público, sin embargo, existen numerosas infracciones a las normas tributarias que hacen imposible la realización de este precepto, por lo tanto, el presente trabajo aborda el ilícito tributario desde una panorámica general y en específico se centra en el delito de defraudación fiscal. Se trata de un estudio que analiza las violaciones a los deberes formales y materiales impuestos por la ley a los sujetos obligados del tributo.

Además, se procede al análisis doctrinal del delito de defraudación fiscal, lo cual nos permitirá visualizar los problemas principales en este tipo penal. Dentro de la problemática tratada se encuentra la aplicación de sanciones a los sujetos que no se les determinó el monto de lo defraudado, generando con ello violaciones a sus derechos humanos contemplados en nuestra constitución.

Por lo anterior propongo una reforma al artículo 108, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de garantizar un debido proceso a los sujetos acusados por el delito de defraudación fiscal, en el que se cuente con mayor certeza jurídica sobre el delito por el cual se les acusa, una vez que la autoridad ha realizado las medidas necesarias para determinar la existencia del delito de defraudación fiscal.

La metodología que se ha aplicado en este estudio es documental, analítica y deductiva, con la finalidad de generar nuevas aportaciones sobre el delito de defraudación fiscal.

CAPÍTULO I

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

1.1. Marco conceptual

1.1.1. Concepto de Defraudación Fiscal

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como obligación de todos los mexicanos 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.

Cuando un sujeto está obligado a ciertas conductas exigidas por la legislación tributaria y no da cumplimiento a las mismas en tiempo y forma, genera un “ilícito tributario”, el cual es definido por Ríos Granados como la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”.¹

En este orden de ideas, la evasión fiscal es un ilícito tributario, la cual debe entenderse como un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer total o parcialmente en propio beneficio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria, es decir, la evasión se encuentra vinculada con tres obligaciones trascendentales: inscribirse en Hacienda, llevar contabilidad y pagar los tributos.

Carlos María Folco define a la evasión fiscal como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente

¹ Ríos Granados, Gabriela, “*El ilícito tributario*”, Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005, p. 293.

la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria². Es decir, implica la disminución o eliminación del monto del tributo por parte de los sujetos obligados a enterarlo y que no lo hacen, y la transgresión de una ley fiscal.

Por lo anterior, la defraudación fiscal forma parte de lo que es un ilícito tributario, en específico es una especie de la evasión fiscal. Siendo así, el delito de defraudación fiscal se puede entender de la siguiente manera:

Delito:

La palabra delito deriva del latín *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero de la ley.³

En tal sentido, el delito es un comportamiento que, ya sea por propia voluntad o por imprudencia, resulta contrario a lo establecido por la ley. El delito, por lo tanto, implica una violación de las normas vigentes, lo que hace que merezca un castigo o pena.

Defraudar:

La Real Academia Española define la palabra defraudar como el acto de “privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho”.⁴

La defraudación por lo tanto puede concretarse cuando, incumpliendo un deber o abusando de la confianza, un sujeto afecta los intereses o los derechos de un tercero.

² Folco, Carlos María, *“El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”*, Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 43.

³ Sánchez Vega, Javier Alejandro, *“La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves”*, Editorial SISTA, México, 1991, p. 49.

⁴ Real Academia Española, *“Diccionario de la Lengua Española”*, 22a ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001.

Fiscal:

Por fiscal se entiende algo “perteneiente o relativo al fisco o al oficio de fiscal, es decir, relacionado al erario, tesoro público o al conjunto de los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos”.⁵

Defraudación Fiscal:

La defraudación fiscal constituye una especie dentro del género de la evasión fiscal, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia del dolo⁶ (intencionalidad), ya que el tipo penal requiere la realización de un acto consciente y voluntario con la intención de ocasionar un perjuicio al Fisco Federal, obteniendo con ello un beneficio indebido.

En tal sentido, la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir total o parcialmente ingresar a la Administración Fiscal sumas adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas.⁷

Derivad de lo anterior, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión fiscal, mientras que cuando exista evasión fiscal no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna.

El delito de Defraudación Fiscal se encuentra tipificado en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en sus dos primeros párrafos lo siguiente:

⁵ *Ibidem*.

⁶ Sánchez Vega, Javier Alejandro, “*La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves*”, *op. cit.*, p.55.

⁷ Folco, Carlos María, “*El fenómeno de la evasión fiscal*”, *Ilícitos Fiscales*. Asociación ilícita en materia tributaria, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 17.

“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.”⁸

Así, los elementos constitutivos del delito de defraudación fiscal son:

- a) Engaño o aprovechamiento de errores;
- b) Omisión de pagar un tributo de manera total o parcial;
- c) Obtención de un beneficio indebido;
- d) Nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido.

1.2. Antecedentes históricos

1.2.1. Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal

La norma jurídica que por primera vez prevé el delito de defraudación fiscal en nuestra legislación aparece al publicarse en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, con fecha 31 de diciembre de 1947, su nacimiento se debió a la necesidad de dar seguridad al erario y combatir la simulación de actos jurídicos.

Esta ley contemplaba como delito de defraudación impositiva en materia federal, supuestos como son:

⁸ “Código Fiscal de la Federación”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

- Simular un acto jurídico que imputase omisión total o parcial del pago de impuestos.
- Declarar ingresos o utilidades menores a los reales o hacer deducciones falsas.
- No pagar en tiempo cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.
- Omitir expedir documentos oficiales obligatorios.
- Ocultar bienes o consignar pasivos falsos en inventarios de juicio sucesorio.
- Resistirse a proporcionar datos para la determinación gravable o hacerlo con falsedad.
- Ocultar la producción sujeta a impuestos.
- Negarse a proporcionar datos para la determinación de impuestos por actividades de comercio o proporcionarlos con falsedad.
- Ocultar total o parcialmente el monto de ventas o ingresos gravados.

Como puede observarse, las conductas punibles en esta ley eran casuísticas y repetitivas. Dentro de sus sanciones se encontraban las siguientes:

- De 3 meses a 2 años de prisión si el monto de lo defraudado o de su tentativa resultaba inferior a cincuenta mil pesos.
- De 2 a 9 años de prisión si la suma era superior a cincuenta mil pesos.
- De 3 meses a 9 años de prisión si no era posible determinar la cuantía.⁹

El monto de las cantidades defraudadas o de la tentativa de defraudación, se determinaban respecto de las que correspondieran a un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se tratase de diferentes acciones u omisiones de las conductas anteriormente citadas.

⁹ Cfr.: *"Ley Penal de Defraudación Impositiva"*, México, 1947.

La ley facultaba al juez para que además de prisión, impusiera la suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad que hubiera venido desempeñando.

Las penas señaladas en la ley se aplicaban sin perjuicio de las sanciones administrativas que se determinaran en las leyes fiscales, pero no había lugar a la reparación del daño, ya que las autoridades fiscales harían efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas.

Asimismo, la ley establecía una presunción, en la cual si la defraudación impositiva era realizada por una persona moral, las acciones u omisiones se consideraban cometidas por las personas físicas que tuviesen la representación legal de la empresa, salvo prueba en contrario.

Por último, esta ley establecía una causa de excusa absolutoria, en el supuesto de que se pagasen los impuestos que se pretendían defraudar, antes de que las autoridades fiscales llegasen a tener conocimiento del hecho delictivo.¹⁰

1.2.2. Código Fiscal de la Federación

“La Ley Penal de Defraudación Impositiva tuvo una vida efímera, pues al reformarse el Código Fiscal de la Federación el 31 de diciembre de 1948, se adición el título sexto denominado *De los delitos*, con disposiciones penales tanto sustantivas como adjetivas”,¹¹ donde aparece regulado el delito de defraudación fiscal y por tal motivo resultó derogada la ley mencionada.

El 19 de enero de 1967 se reformó el Código Fiscal de la Federación, a fin de que en su Capítulo IV del Título Segundo, denominado *De las Infracciones*

¹⁰ Cfr.: Orellana Wiarco, Octavio Alberto, “*El Delito de Defraudación Fiscal*”. Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Editorial Porrúa, México, 2001, págs. 77-80.

¹¹ *Ibidem*, p. 81.

Fiscales, se contemplara en el artículo 71 de ese ordenamiento al delito de defraudación fiscal.

Este precepto establecía:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".¹²

Como se puede observar, por defraudación fiscal únicamente se contemplaba el omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto, sin considerar las demás contribuciones, los aprovechamientos y los productos, situación que se remedió al utilizar posteriormente la palabra "contribución" en lugar de "impuesto".

El 31 de diciembre de 1981 se expidió el actual Código Fiscal de la Federación, el cual inició su vigencia a partir del 1 de enero de 1983; este código, en su Capítulo VI, Título Cuarto, regula las infracciones y delitos fiscales.

En el Código actual en su artículo 108 se encuentra regulado el delito de defraudación fiscal, el cual establece que:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal..."¹³

Este precepto contempla ahora la intención de obtener un beneficio afectando al fisco federal, aunado a que la contribución comprenderá

¹² "Código Fiscal de la Federación". Editorial Porrúa, 8ª edición, México, 1967.

¹³ "Código Fiscal de la Federación", Fisco Agenda, Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2013.

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

Sus penas son parecidas a como las venían manejando los anteriores ordenamientos, sin embargo establece como atenuante que 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.

De igual manera, el artículo 108 de nuestro actual Código Fiscal comprende un listado de agravantes del delito, que aumentarán la pena en una mitad.

CAPÍTULO II MARCO LEGAL

2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La base constitucional de la obligatoriedad del pago de las contribuciones la encontramos contenida en la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución Política, la cual establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁴

La primer parte de este artículo establece como obligación de contribuir al gasto público a todos los mexicanos sin distinción alguna. En el caso de los extranjeros, nuestra legislación no considera la nacionalidad como elemento básico para fijar la obligatoriedad del pago de contribuciones, sino que considera a la residencia y a la fuente de riqueza como factores para fijar dicha obligatoriedad, ya que tratándose de extranjeros cuya fuente de riqueza se encuentre en México, deberán pagar contribuciones en nuestro país, independiente mente del lugar donde residan; esto respetando siempre los tratados internacionales firmados entre México y países extranjeros, a fin de evitar un doble pago de contribuciones.

La fracción IV dispone que la contribución debe ser proporcional y equitativa, lo que significa que deberá gravarse en proporción a la riqueza y capacidad económica de la persona sobre la que recae la obligación. En cuanto a la equidad se refiere a que tanto la aplicación de la ley y el trato a los

¹⁴ “*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”, Editorial Porrúa, México, 2013.

contribuyentes deben ser iguales cuando se encuentren en igualdad de circunstancias, asimismo deberán aplicarse en forma general a todos los sujetos que se ubiquen en los supuestos de causación de alguna contribución o quienes tengan obligación de cumplir con las disposiciones fiscales previstas por las leyes de la materia.

De igual manera, se habla de un pago simultáneo de contribuciones en tres niveles: Federal, Estatal y Municipal, considerando dentro de esta categoría al Distrito Federal.

Por último se establece que será de la manera en que dispongan las leyes, es decir, que sólo se tendrá la obligación de contribuir al gasto público como lo dispongan las leyes, por lo tanto, la obligación deriva de la existencia previa en una ley, lo anterior constituye el “principio de legalidad”.

Por otra parte, el artículo 73 de la Constitución, faculta al Congreso de la Unión para que establezca las contribuciones necesarias que sirvan para cubrir el presupuesto, así como para expedir las leyes necesarias para cumplir con dicha facultad, lo que a la letra dice:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

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

...

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”¹⁵

En relación a lo anterior tenemos que las contribuciones que establecerá el Congreso serán los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones

¹⁵ *Ibidem.*

de mejoras y derechos, de conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

Ahora, dentro de los derechos humanos comprendidos en nuestra Constitución tenemos los siguientes:

“Artículo 14.

...

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

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata...”¹⁶

El primer párrafo citado de este precepto constitucional alude a derechos de libertad y seguridad jurídica de las personas, en específico a la garantía de audiencia, la cual tiene que cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento, es decir, que se notifique el acto, se ofrezcan y desahoguen pruebas, se rindan alegatos y se dicte una resolución definitiva.

La segunda parte de este artículo contempla la garantía de legalidad y exacta aplicación de la ley penal, quedando prohibido imponer por simple analogía o mayoría de razón una pena que no esté en la ley exactamente aplicable al delito de que se trate.

El siguiente derecho humano fundamental lo encontramos contenido en el artículo 16 Constitucional el cual nos indica lo siguiente:

¹⁶ *Ibidem*.

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...”¹⁷

Como se observa, se regula la garantía de legalidad, teniendo la autoridad que fundar y motivar la causa legal del procedimiento, cuando se den actos de molestia, siendo necesario que medie mandamiento escrito de la autoridad competente.

De igual manera se faculta a la autoridad administrativa a realizar visitas domiciliarias a los obligados del pago, con el objeto de comprobar que se ha cumplido con las obligaciones contenidas en las normas fiscales correspondientes, esto en relación con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que:

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

...

¹⁷ *Ibíd.*

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”¹⁸

2.2. Código Fiscal de la Federación

En el Código Fiscal de la Federación encontramos los requisitos para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, así como a los responsables en la comisión de dicho delito, el tipo penal y la pena aplicable al que cometa el delito de defraudación fiscal.

Responsables:

Los responsables en el delito de defraudación fiscal se encuentran contenidos en el artículo 95 del Código Fiscal el cual establece:

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

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.”¹⁹

La fracción I hace referencia al individuo o individuos que acuerden o pacten la realización del delito.

¹⁸ “Código Fiscal de la Federación”, óp. cit.

¹⁹ Ibídem.

La fracción II establece al responsable o los responsables de la ejecución del delito, es decir, al que lleve a cabo la conducta descrita en el código como delito.

La fracción III contempla al grupo de individuos que conjuntamente lleven a cabo la realización del delito.

La fracción IV señala como responsable a quien haya planeado el delito aunque directamente él no lo lleve a cabo, en virtud de que se le considera autor intelectual.

La fracción V considera responsable a quien induzca o incite a otro para que realice el delito, siendo el que induce a otro el autor intelectual y el que lo realiza el autor material de delito.

La fracción VI contempla también al individuo que con la intención de que se cometa el delito ayude a otro para que sea este último quien lleve a cabo el delito.

La fracción VII dispone que será responsable aquel individuo que con posterioridad a la realización del delito auxilie o ayude a quien realizó el delito, con motivo de una promesa realizada con anterioridad, en este caso, esta persona se considera cómplice en la comisión del delito puesto que se presume su participación al ofrecer auxilio a la persona que lo cometió.

El Código también contempla como responsables de los delitos fiscales a los encubridores, que a diferencia de los responsables anteriormente explicados, éstos sin haber participado en la realización del delito y sin tener acuerdo previo con los autores del delito, después de la ejecución del mismo, realizan las siguientes conductas:

“Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro 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.

II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este Artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.”²⁰

La fracción I contempla al lucro como elemento indispensable para que se actualice esta conducta, ya que si no se da la intención de obtener un beneficio económico a cambio de adquirir, trasladar, ocultar los objetos del delito o ayudar a otro a realizar estas conductas, no se configura la conducta y por lo tanto no habrá encubrimiento.

La fracción II hace referencia a aquél individuo que sin importar de qué manera, ayude al inculpado a eludir investigaciones y sustraerse de la justicia.

²⁰ *Ibidem.*

Procedencia penal:

La procedencia en el delito de defraudación fiscal se encuentra en el artículo 92 en relación con el 108 del ordenamiento a que se ha venido haciendo referencia, el cual nos indica que se requiere:

“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 sobreerán 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.

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

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

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

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan

el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.”²¹

Del artículo anterior se desprende que para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal se requiere:

1. Que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, dicha querrela no se formulará si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, 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 (artículo 108 del Código Fiscal de la Federación).
2. El proceso se sobreserá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones defraudadas, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones (facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).
3. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación del daño correspondiente en la propia querrela. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá la suma de la cuantificación mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la

²¹ *Ibidem*.

libertad provisional (la caución que se otorgue no sustituye a la garantía del interés fiscal).

4. Si el inculpado paga o garantiza el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, puede reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

Beneficios del sentenciado:

El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación en relación a la sustitución y conmutación de sanciones establece lo siguiente:

“Artículo 101.- No procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”²²

Como se puede observar, no procede la sustitución y conmutación de sanciones a los sentenciados por el delito de defraudación fiscal y su equiparable siempre que se ubiquen en la sanción a que se refiere la fracción III del artículo 108, en los demás casos, es decir, en las sanciones previstas en las fracciones I y II del artículo 108, se trata de una facultad discrecional de la Secretaría de

²² *Ibidem.*

Hacienda y Crédito Público, pudiendo o no otorgar dichos beneficios a los sentenciados.

Prescripción de la acción penal:

El 12 de diciembre de 2011 fue reformado el artículo 100 del ordenamiento antes mencionado para quedar de la manera siguiente:

“Artículo 100. El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.”²³

Anterior a esta reforma se contemplaba que la prescripción de los delitos fiscales por querrela era de tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuviera conocimiento del delito y del delinciente, o cinco años a partir de la fecha de la comisión del delito si la Secretaría no tenía conocimiento del delito ni del delinciente.

²³ *Ibidem.*

Tentativa:

En el delito de defraudación fiscal el Código de la materia también sanciona la tentativa y la castiga con prisión de hasta las dos terceras partes de la pena que le corresponda al delito de que se trate, para lo cual el artículo 98 del Código Fiscal establece:

“Artículo 98.- 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, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

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.

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.”²⁴

Para que se configure la tentativa de defraudación fiscal es necesario que se lleven a cabo los actos delictivos, pero que los mismos se venan interrumpidos por causas ajenas a la voluntad del agente, ya que si se realizan los actos y su resultado no se ve interrumpido estaríamos en presencia del delito de defraudación fiscal, y de igual manera si no se lleva a cabo ningún acto no se sancionará ya que no se materializó la conducta delictiva y por lo tanto no habría delito de defraudación fiscal ni tentativa de defraudación fiscal.

²⁴ *Ibíd.*

Defraudación fiscal:

El delito de defraudación fiscal se encuentra contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que:

“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...”

...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.”²⁵

Asimismo, existe una presunción en el mismo artículo la cual dispone que “se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita”.

Sanciones:

La sanción para el delito de defraudación fiscal es variable, dependiendo de la cantidad que se hubiera defraudado. El artículo 108 establece lo siguiente:

“Artículo 108.-

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

²⁵ *Ibidem*.

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de **\$1,369,930.00**.

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**.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de **\$2,054,890.00**.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión...”²⁶

El segundo párrafo de la fracción III, establece una pena a pesar de que la autoridad no haya podido determinar el monto de lo defraudado, este aspecto es criticable ya que si la autoridad no determinó cuánto se defraudó es porque no auditó al contribuyente y por lo tanto imponerle una sanción sería violatorio de sus derechos humanos fundamentales ya que se estaría dejando en estado de indefensión al inculpado. Este aspecto se tratará en el siguiente capítulo más a fondo.

Atenuantes:

Como única atenuante para este delito encontramos la siguiente:

“Artículo 108.-

...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...”²⁷

²⁶ Ibídem.

²⁷ Ibídem.

Agravantes:

Las agravantes para el delito de defraudación fiscal las encontramos en los artículos 97, 99 y 108 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 97.- Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión.”²⁸

Como se observa, por el solo hecho de ser servidor o funcionario público el que cometa o participe en la comisión del delito aumenta la pena.

“Artículo 99.- En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.”²⁹

Este artículo refiere a los delitos continuados como razón suficiente para agravar hasta en una mitad la pena establecida.

“Artículo 108.-

...

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

a) Usar documentos falsos.

²⁸ Ibídem.

²⁹ Ibídem.

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

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad...³⁰

Para considerar como delito calificado a la defraudación fiscal, este precepto refiere básicamente al incumplimiento de obligaciones formales de los contribuyentes.

³⁰ *Ibidem.*

2.3. Código Penal Federal

El Código Penal Federal hace alusión a los delitos no comprendidos en el mismo código como “delitos especiales”, debiendo entender a éstos como aquellas figuras típicas señaladas como delitos que por su naturaleza no se encuentren previstos en códigos penales, sino en leyes federales y como cualquier otro ilícito se encuentran señalados con una sanción, la cual puede ser de carácter corporal, pecuniaria, acumulativa o alternativa. A saber, el artículo sexto establece que:

“**Artículo 6o.** Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo...”³¹

Por lo anterior, tenemos que el delito de defraudación fiscal al no estar contemplado en el Código Penal Federal es un delito especial, ya que se encuentra ubicado en una ley especial, es decir, en el Código Fiscal de la Federación.

2.4. Código Federal de Procedimientos Penales

El artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales establece la gravedad en el delito de defraudación fiscal puesto que considera que el mismo afecta valores fundamentales de la sociedad, este precepto establece:

“**Artículo 194.** Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

³¹ “Código Penal Federal”, Agenda Penal del D.F., Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2013.

...

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

...

2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados...³²

Por lo tanto, el delito de defraudación fiscal se considerará grave siempre que el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y sea calificado, es decir, cuando se presente una agravante de las contempladas en el artículo 108 del citado código.

³² "Código Federal de Procedimientos Penales", Agenda Penal del D.F., Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2013.

CAPÍTULO III
ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y REFORMA AL
ARTÍCULO 108, FRACCIÓN III, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN

3.1. Análisis del delito de Defraudación Fiscal

SUJETOS

Sujeto activo: el sujeto activo en este delito únicamente puede ser una persona física, que además sea imputable, generalmente lo podrá llevar a cabo aquella que reúna la calidad de contribuyente, de representante legal, de obligado solidario o retenedor de éste, e incurra en la conducta típica, y por excepción también podrá cometer el delito un tercero, es decir, cualquier persona.

Por lo tanto, “el sujeto activo es la persona física imputable, que omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, o bien, quienes actuando como obligados solidarios, o retenedores, omitan pagos de contribuciones, siempre y cuando la omisión se deba a engaños o aprovechamiento del error.”³³

También puede resultar que el contribuyente o el obligado solidario reciban ayuda o auxilio de terceras personas al realizar la conducta típica del delito, y en este caso se plantea la problemática de la participación delictiva.

Sujeto pasivo: en el delito de defraudación fiscal el destinatario del bien jurídico tutelado es el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

³³ Sánchez Vega Javier Alejandro, “*La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves*”, óp. cit., p. 52.

Es el “Estado el sujeto pasivo en el delito de defraudación fiscal, ya que se atenta contra el cobro del crédito tributario que es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos”.³⁴

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 4º señala que son créditos fiscales los que tiene derecho a percibir el Estado y que la recaudación de todos los ingresos de la Federación se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

OBJETO

Material: es el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que es éste el destinatario del bien jurídico protegido, sobre el cual recae directamente el daño causado por el sujeto activo, al dejar de percibir recursos públicos provenientes de la recaudación de contribuciones.

Jurídico: el objeto jurídico en el delito de defraudación fiscal es el Erario Público, entendido como “el patrimonio colectivo, no individual; así, el patrimonio público se ve afectado por la conducta del contribuyente que atenta contra una justa política financiera y fiscal”.³⁵

CLASIFICACIÓN

Por su gravedad: no grave en la fracción I y grave en las fracciones II y III siempre que sean calificados de acuerdo con el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

³⁴ Orellana Wiarco Octavio Alberto, “*El Delito de Defraudación Fiscal*”. Ensayo Dogmático Jurídico Penal, óp. Cit., p. 98.

³⁵ *Ibidem*, p. 89.

Por su conducta: de acción en cuanto al uso de engaños y de omisión respecto al aprovechamiento de errores de la autoridad para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Por su resultado: material puesto que lo que se obtiene es un beneficio económico afectando por lo tanto al Fisco Federal.

Por el daño que causan: de lesión porque se está dañando el patrimonio del Fisco Federal.

Por su duración: instantáneo, continuado o permanente ya que puede defraudarse una sola vez, en reiteradas ocasiones o de manera permanente.

Por su elemento interno: doloso, pues existe necesariamente la intención de obtener un beneficio indebido.

Por el número de actos: unisubsistente, porque requiere la realización de un solo acto, ya sea que utilicen engaños o que se aprovechen de errores, es decir, no se necesitan las dos conductas, con una que se presente es suficiente para que se dé el delito.

Por el número de sujetos: unisubjetivo, pues el tipo penal establece que con un solo sujeto que realice la conducta habrá defraudación fiscal.

Por su forma de persecución: querrela, ya que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece como requisito para su procedencia, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela correspondiente.

Por su materia: Federal, pues se encuentra previsto en un ordenamiento Federal, esto en relación con el artículo 50, Fracción I, Inciso A, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Clasificación legal: el delito de defraudación fiscal se encuentra contemplado en el Código Fiscal de la Federación, en el Título Cuarto de las infracciones y Delitos Fiscales, Capítulo II de los Delitos Fiscales, Artículo 108.

CONDUCTA

Para que se cometa el delito de defraudación fiscal es necesario que se realice una o ambas de las conductas siguientes:

1. Engaño a las autoridades:

El engaño radica en la errónea o equivocada apreciación que el sujeto pasivo tiene de la realidad provocada por las falacias o mentiras de que se vale el sujeto activo para provocar esa concepción equivocada.

Sin embargo “el engaño en este delito radica en que el obligado a cubrir contribuciones utilizó maniobras engañosas para hacer creer al fisco que no tenía obligación de pagar, cuando la realidad era precisamente lo contrario, por lo tanto, el uso de engaños implica acciones, conductas positivas, que deberá ejecutar el obligado a cubrir contribuciones.”³⁶

2. Aprovechamiento de errores de las autoridades:

Aprovecharse del error, implica que el ofendido por sí solo se equivoca o supone una situación no acorde a la realidad y en virtud de su error entrega un bien o numerario que legalmente no está obligado y el autor del delito lo recibe y se beneficia, a sabiendas de que ello no le corresponde.

³⁶ Ponce Rivera Alejandro, “Estudio Práctico sobre los delitos fiscales 2004”, Ediciones fiscales ISEF, México, 2004, p.26.

Por lo tanto “existe una conducta omisiva de quien, como contribuyente obtiene por error del fisco, un beneficio indebido, y si bien su conducta inicialmente es omisiva en cuanto a que nada ha hecho para hacer saber al fisco que ha incurrido en el error de concederle un beneficio indebido, su conducta es de acción en cuanto a que se apropia de ese beneficio, es decir, el delito se comete a través de una omisión.”³⁷

Por lo tanto, este delito se puede configurar tanto de acción respecto a la utilización de engaños a la autoridad, como de omisión (comisión por omisión) por lo que hace al aprovechamiento del error de la autoridad para obtener un beneficio al que no se tenía derecho.

FORMAS Y MEDIOS DE EJECUCIÓN

La conducta del sujeto activo debe necesariamente darse por medio de engaños o aprovechamiento de errores de la autoridad para que se configure este delito, ya que si se produce por alguna otra circunstancia que no sean las ya mencionadas no se configura el delito, pues el tipo penal establece como requisito que se dé por medio de engaños o aprovechamiento de errores.

EL RESULTADO

El resultado en el delito de defraudación fiscal es de daño, ya que para que se configure este delito no basta con que se realice la conducta delictiva, puesto que es necesario que se produzca uno o ambos de los resultados siguientes:

1. *Se omite total o parcialmente el pago de contribuciones:*

Este resultado se comete si “el contribuyente presenta alguna declaración, y a través de engaños, como declarar en ceros cuando sí realizó operaciones y sí

³⁷ *Ibidem*, p.27.

obtuvo ingresos y pagos, o cuando disminuye de la declaración del ejercicio pagos provisionales no efectuados, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución.”³⁸

2. Se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal:

Para Alejandro Ponce Rivera se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal sólo en los siguientes casos:

- a) “Cuando se obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho, o cuando se obtiene una devolución en cantidad mayor a la que corresponda.
- b) Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho, o cuando se realiza un acreditamiento en una cantidad mayor a la que corresponda.
- c) Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho, o cuando se realiza una compensación mayor a la que corresponda.”³⁹

EL NEXO CAUSAL

Desde el punto de vista del derecho penal el nexo causal equivale a decir que es la conexión, relación o enlace existente entre la conducta y su resultado material.

La importancia del nexo causal es mucha ya que no se le puede atribuir a un sujeto la comisión de un delito o el resultado del mismo si no se comprueba

³⁸ *Ibíd*em, p. 28.

³⁹ *Ibíd*em, p.29

que el éste es acorde o va en relación con la acción u omisión del sujeto, es decir con la relación de causalidad.⁴⁰

Tenemos entonces que el nexo causal viene a ser la línea de conexión a través de la cual nos podemos mover del resultado a la conducta o viceversa para comprobar la causación del resultado típico por la actuación de la voluntad.

En este caso, en el delito de defraudación fiscal existe el nexo causal, ya que “no basta con probar la existencia de engaños o aprovechamiento de errores, por una parte; y la omisión en el pago de contribuciones, o la obtención de un beneficio indebido, por la otra. Además es imprescindible probar la existencia del nexo causal entre los dos elementos citados.”⁴¹

El nexo causal en este delito se acredita con pruebas directas e indirectas, es decir, con la documental, testimonial, pericial, etc., complementadas con las presunciones que sean factible hacer. “La prueba del nexo causal, le corresponde al Ministerio Público y en caso de no acreditar dicho nexo el delito de defraudación fiscal se tendrá por inexistente.”⁴²

AUSENCIA DE CONDUCTA

No se presenta ninguna de las hipótesis de ausencia de conducta en este delito, pues se trata de un delito meramente doloso el cual requiere la intención de obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

TIPICIDAD

Aplicando la teoría general del delito respecto del elemento de tipicidad, los elementos del tipo de defraudación fiscal son los siguientes:

⁴⁰ Cfr.: Pavón Vasconcelos Francisco, *“La Causalidad en el Delito”*, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 45-46.

⁴¹ Millán González Arturo, *“El Delito de Defraudación Fiscal”*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005, p. 146.

⁴² *Ibidem*, p.147.

ELEMENTOS OBJETIVOS

1. **Sujeto activo:** persona física imputable, que omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, o bien, quienes actuando como obligados solidarios, o retenedores, omitan pagos de contribuciones, siempre y cuando la omisión se deba a engaños o aprovechamiento del error.
2. **Sujeto pasivo:** el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
3. **Conducta:** engaño a las autoridades o aprovechamiento de error de las autoridades.
4. **Resultado:** omisión en el pago total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
5. **Nexo causal:** probar la existencia de la relación entre el uso de engaños o aprovechamiento de errores, por una parte; y la omisión en el pago de contribuciones, o la obtención de un beneficio indebido, por la otra.
6. **Circunstancias de tiempo, modo, lugar:** el tipo de defraudación fiscal no señala expresa mente ninguna referencia temporal, de lugar o del modo en que debe llevarse a cabo el delito, sin embargo en cuanto a la referencia temporal, la omisión total o parcial en el pago de contribuciones nos lleva a la autodeterminación y a la obligación de presentar las declaraciones fiscales dentro de los términos de la ley.

En cuanto al lugar, será un caso generalizado que suceda en el lugar de adscripción del contribuyente, pero no ocurre necesariamente cuando un

tercero recibe por error del fisco un beneficio que no le corresponde y con ello causa un perjuicio al fisco.

Por lo que hace a la circunstancia de modo, se refiere a que los pagos provisionales o definitivos, a los que se está obligado presentar, se realicen de acuerdo a las propias formas autorizadas por la autoridad correspondiente.⁴³

7. Circunstancias agravantes: las encontramos contempladas en los artículos 97, 99 y 108 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen que es agravante cuando:

- Un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión del delito.
- Si el delito es continuado.
- Usar documentos falsos.
- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

⁴³Orellana Wiarco Octavio Alberto, *"El Delito de Defraudación Fiscal"*. Ensayo Dogmático Jurídico Penal, óp. cit., p. 136-138.

ELEMENTOS SUBJETIVOS

1. **Dolo:** el dolo se conceptúa como “la voluntad dirigida a lograr el resultado previsto en la ley como delito, o bien, como la intencionalidad o la decisión en contra del bien jurídico tutelado.”⁴⁴

En el caso del delito de defraudación fiscal, el uso de engaños o aprovecharse del error de la autoridad corresponde definitivamente al dolo, a la intencionalidad o a la psique del sujeto, ya que el sujeto activo tiene voluntad al utilizar engaños o aprovecharse de errores de la autoridad ya sea para omitir el pago total o parcial de contribuciones u obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal.

2. **Culpa:** No hay lugar a la culpa en el delito de defraudación fiscal “pues sería tanto como aceptar que el uso de engaños o el aprovechamiento del error se pudiera cometer de manera irreflexiva, falta de cuidado, imprudentemente u obrando con impericia, o bien sin prever, o previendo pero confiando en que el resultado no se produzca, cuando precisamente el sujeto activo persigue el fin ilícito plasmado en el tipo.”⁴⁵

ELEMENTOS NORMATIVOS:

1. **Bien Jurídico Tutelado:** es decir, el erario público ya que encuentra su sustento en un fin primordial del derecho penal, la protección de dicho bien derivado de la lesión que pueda sufrir.
2. **Concepto pago de contribuciones:** ya que se explica el término “pago” y “contribución” en base a su contenido jurídico, es en la ley civil y en la ley fiscal donde encontramos la respuesta a su esencia.

⁴⁴ González Llanes Mario Alberto, “*Los Delitos Fiscales y Financieros*”, Editorial SISTA, México, 1989, p. 147.

⁴⁵ Orellana Wiarco Octavio Alberto, “*El Delito de Defraudación Fiscal*”. Ensayo Dogmático Jurídico Penal, óp. cit., p. 146.

- 3. Concepto de obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal:** de igual manera el término “indebido” y “fisco federal” se explican en razón de su esencia jurídica, como acto antijurídico el primero, y como persona jurídica el segundo.

CLASIFICACIÓN EN CUANTO AL TIPO

Por su composición: anormal, porque el delito de defraudación fiscal contempla elementos objetivos, subjetivos y normativos.

Por su metodología: básico ya que no requiere de la existencia de algún otro tipo penal, pues es independiente y puede servir de apoyo a otros tipos penales como en el caso de la defraudación equiparada.

Por su formulación: alternativo, en virtud de que el tipo penal establece que para su configuración se requiere que se utilice el engaño o el aprovechamiento de errores de la autoridad, es decir, con que se realice cualquiera de las dos conductas habrá delito de defraudación fiscal.

Por el daño: de daño, porque causa una afectación material, es decir, se daña el erario público al dejar de pagar contribuciones u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

ATIPICIDAD

La atipicidad la encontramos cuando falte cualquier elemento del tipo, es decir, que no exista algún elemento dentro de los elementos objetivos, subjetivos o normativos que el tipo de defraudación fiscal establece.

En el delito de defraudación fiscal, existirá atipicidad si se presenta lo siguiente:

- **Falta de calidad en sujeto pasivo:** cuando el sujeto pasivo no sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- **Falta de objeto material/jurídico:** aplica siempre que se afecte un patrimonio diverso al erario público.

- **Falta de referencia espacial/temporal:** existirá atipicidad si se pagan las contribuciones en el tiempo y forma que marca la ley.

- **Falta de medios idóneos:** se presentan cuando en la conducta delictiva no se utiliza el engaño o el aprovechamiento del error de la autoridad para obtener un beneficio indebido.

- **Falta de elemento subjetivo del injusto legal:** que no que se presente la conducta dolosa del sujeto activo.

- **Falta de elemento antijurídico:** se refiere a que no exista engaño ni aprovechamiento del error por parte del sujeto activo.

ANTI JURIDICIDAD

La antijuridicidad para Luis Jiménez de Asúa es “lo contrario a derecho”, en el delito de defraudación fiscal el carácter antijurídico aparece en forma expresa en su descripción típica, al mencionar que el sujeto activo debe “obtener un beneficio indebido”, por lo tanto, el carácter antijurídico está presente ya que en el tipo penal está explícito el concepto “indebido”.

CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

Para Octavio Alberto Orellana Wiarco “la única causa de licitud que pueda justificar el uso de engaños para omitir el pago de contribuciones, sería el estado de necesidad, que la doctrina denomina justificante, y ello siempre que los requisitos de esta figura se pudieran acreditar”.⁴⁶

CULPABILIDAD

Dentro del elemento de la culpabilidad encontramos a dos elementos, el dolo y la culpa. El tipo de defraudación fiscal es un delito doloso, en el que no cabe la culpa o imprudencia, puesto que el tipo penal requiere de la realización de un acto consciente y voluntario con la intención de ocasionar un perjuicio al Fisco Federal y obteniendo con ello un beneficio indebido.

Raúl Gonzáles Salas comenta que “de acuerdo con la dogmática penal, el término de defraudación no puede interpretarse como constitutivo de un ilícito penal imprudencial pues el ánimo de lucro que se da como elemento subjetivo del fraude, aparece en el delito de defraudación fiscal con la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal”.⁴⁷

INCULPABILIDAD

Griselda Amuchategui Requena establece que las causas de inculpabilidad son “aquellas circunstancias que anulan la voluntad o el conocimiento”.⁴⁸ Estas circunstancias son el error de hecho esencial e invencible, la no exigibilidad de otra conducta y el caso fortuito.

⁴⁶ Ibídem, p. 154.

⁴⁷ González-Salas Campos, Raúl, “*Los Delitos Fiscales*”, Pérez Nieto Editores, México, 1995, p.86

⁴⁸ Amuchategui Requena, Griselda, “*Derecho Penal*”, Tercera Edición, Editorial OXFORD, México, 2007, p. 95

El error de prohibición o también llamado error esencial de hecho invencible, en el delito de defraudación fiscal se refiere a errores en cuanto a la procedencia o aplicación de preceptos fiscales, cuando se tiene la percepción de que se está cumpliendo con la ley, pero por error esencial e invencible no sucede así.

Si la omisión total o parcial en el pago de contribuciones se debe a un error de prohibición y no al uso de engaños, la conducta en el delito de defraudación fiscal resulta inculpable y por lo tanto no se integra el delito.

La no exigibilidad de otra conducta y el caso fortuito no aplican al delito de defraudación fiscal.

IMPUTABILIDAD

La imputabilidad en el delito de defraudación fiscal se refiere a que el sujeto activo sea capaz de obligarse, es decir, que tenga cumplidos 18 años de edad y no padezca de alguna enfermedad mental.

Por otro lado, las acciones libres en su causa no pueden aplicar al delito de defraudación fiscal, puesto que es necesario el dolo para cometer el delito y si se está en algún estado de ebriedad o estupefaciente psicotrópico, la intencionalidad para cometer el delito se ve afectada.

INIMPUTABILIDAD

Habrá inimputabilidad siempre que el sujeto activo padezca de alguna incapacidad mental. En cuanto al miedo grave no aplica como causa de inimputabilidad puesto que el miedo en el delito de defraudación fiscal no es suficiente para dejar de pagar contribuciones y verse beneficiado afectando por lo

tanto al fisco federal, esto en virtud del carácter doloso que requiere este tipo penal.

PUNIBILIDAD

El *ius puniedi* del Estado debe ser utilizado para garantizar la protección de los bienes jurídicos tutelados y que al mismo tiempo tome en cuenta el respeto a los derechos humanos de los individuos.

La punibilidad es la sanción que el legislador prevé para cada tipo penal, en el delito de defraudación fiscal, la sanción contemplada varía dependiendo el monto de lo que se defraudó, así, se le impondrá prisión:

- I. De 3 meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.
- II. De 2 años a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.
- III. De 3 años a 9 años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión.

MONTO DE LO DEFRAUDADO

El monto de lo defraudado tiene gran relevancia al momento de determinar la pena que le corresponde al sujeto que ha cometido el delito de defraudación fiscal. Este monto, de acuerdo con el último párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se determinará tomando 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, no aplicando en pagos provisionales.

Para poder determinar el monto de lo defraudado se requiere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público audite al contribuyente u obligado solidario, es decir, realice una visita domiciliaria para comprobar que ha cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, esto de acuerdo con el artículo 16 Constitucional, en relación con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

El párrafo segundo, de la fracción III, del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación contempla la posibilidad de tener un monto indeterminado. Si se presenta la posibilidad de obtener un monto indeterminado es porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no auditó al contribuyente o le resultó imposible llevar a cabo dicha auditoría, por cualquier motivo, razón o circunstancia.⁴⁹

Un monto indeterminado es una cantidad que puede variar de cero a infinito, luego entonces, en un monto indeterminado de una defraudación fiscal puede existir una ausencia absoluta de defraudación.

Lo anterior genera el riesgo de que al aplicar la pena por el delito de defraudación fiscal por un monto indeterminado se castigue a un inocente, es decir, a un contribuyente que nunca ha defraudado al fisco federal.

El delito de defraudación fiscal por un monto indeterminado de lo supuestamente defraudado tiene la particularidad de ser inexacto. Esta inexactitud es manifiesta de la simple redacción de la conducta delictiva, donde nos dice:

⁴⁹ Millán González Arturo, *“El Delito de Defraudación Fiscal”*, óp. cit., p. 173.

“...cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó...”⁵⁰

Por lo tanto, el delito de defraudación fiscal por un monto indeterminado es violatorio del artículo 14 constitucional, el cual protege a los individuos de las leyes penales que carezcan de exactitud y precisión.

Este artículo dispone:

“...En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata...”⁵¹

EXCUSAS ABSOLUTORIAS

La única excusa absolutoria regulada por el tipo de defraudación fiscal se encuentra prevista en el penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, pues se trata de una especie de arrepentimiento en la conducta del sujeto pasivo al contemplar que:

“No se formulara querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y 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.”⁵²

⁵⁰ “Código Fiscal de la Federación”, óp. cit.

⁵¹ “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, óp. cit.

⁵² “Código Fiscal de la Federación”, Óp. cit.

ASPECTOS COLATERALES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL:

VIDA DEL DELITO

FASE INTERNA

Ideación: en esta etapa el sujeto piensa en la realización del delito, en la conducta delictiva, es decir, en utilizar engaños o aprovecharse de errores para obtener como resultado un beneficio indebido o la omisión en el pago de contribuciones.

Deliberación: aquí, el sujeto contempla las consecuencias de la conducta si es que la llega a realizar, es decir, se pone a pensar en los beneficios que puede obtener (omitir pagar contribuciones u obtener u beneficio indebido), así como en los problemas que le ocasionaría la conducta (comete el delito de defraudación fiscal y por lo tanto se haría acreedor a una pena privativa de la libertad).

Resolución: en esta fase, el sujeto puede aceptar realizar la conducta o rechazarla por no favorecerle el resultado que se pudiera ocasionar, por lo tanto, puede decidirse a utilizar los engaños o aprovecharse del error de la autoridad para verse beneficiado o rechazar la idea de cometer dicha conducta.

FASE EXTERNA

Manifestación: es en esta etapa donde el sujeto se decide en realizar la conducta y exterioriza su deseo o intención de realizar el delito.

Preparación: aquí, el sujeto contemplará que necesita para poder llevar a cabo el tipo penal, es decir, se hará de los medios necesarios para la comisión del

delito, que en el caso de la defraudación fiscal es el uso de engaños o aprovecharse del error de la autoridad.

Ejecución: esta fase contempla cuatro posibilidades para llevar a cabo la realización del delito, a saber:

- 1. Delito imposible:** un caso en el que se presentaría este supuesto sería cuando el sujeto activo no estando obligado al pago de contribuciones, cree que si lo está y utiliza engaños o se aprovecha del error de la autoridad para omitir su pago. Como se aprecia se trata de un delito imposible ya que al no existir obligación de pago no se actualiza el delito y por tanto es imposible su realización.
- 2. Desistimiento:** este consiste en que, una vez que el sujeto planeó cómo engañar a la autoridad o aprovecharse de sus errores se desiste de la conducta que iba a realizar, y por tanto, no genera ningún resultado por el cual pueda ser castigado.
- 3. Consumación:** esta es la hipótesis contemplada y sancionada por la ley ya que se realizó la conducta delictiva, y se produjo el resultado previsto en el tipo penal. Es decir, se usaron engaños o se aprovechó del error de la autoridad y se obtuvo un beneficio al que no se tenía derecho o se dejó de pagar alguna contribución a la que se estaba obligado.
- 4. Tentativa:** la tentativa en el delito de defraudación fiscal consiste en llevar a cabo la conducta delictiva, pero que la misma se vea interrumpida o el resultado no se realice por causas ajenas al sujeto activo. En este caso 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.

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN

El autor intelectual, autor material, cómplice y encubridor se pueden presentar en este delito y todos son punibles, de conformidad con los artículos 95 y 96 del Código Fiscal de la Federación, los cuales contemplan como responsables de los delitos fiscales a quienes:

1. Concierten la realización del delito.
2. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
3. Cometan conjuntamente el delito.
4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
7. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
8. 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 (encubridor).
9. 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 (encubridor).

CONCURSO DE DELITOS

El concurso de delitos, ya sea ideal o material, no se presenta en el delito de defraudación fiscal, puesto que ya sea que se realicen engaños o se aprovechen de errores de la autoridad, o ambos, sólo se producirá como resultado el delito de defraudación fiscal.

PROPUESTA:
REFORMA AL ARTÍCULO 108, FRACCIÓN III, PÁRRAFO SEGUNDO DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo 108, fracción II, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación contempla la sanción por el delito de defraudación fiscal por un monto indeterminado.

Derivado del estudio realizado, el monto indeterminado en el delito de defraudación fiscal es violatorio del artículo 14 Constitucional, puesto que al aplicar la pena establecida en el artículo 108 fracción III, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, resulta inexacta y por lo tanto deja en estado de indefensión al sujeto que se encuentre en dicho supuesto, pues tanto pudo haber defraudado una cantidad muy alta, como no pudo haber defraudado nada.

El hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no determine la cantidad defraudada deriva del no ejercicio de sus facultades, ya que al no realizar la visita domiciliaria al presunto culpable para así poder determinar si ha incurrido en la omisión del pago de contribuciones y por lo tanto en la comisión de algún delito fiscal, genera la posibilidad de sancionar a alguien sin saber si cometió o no dicho delito, es decir, se estaría castigando a un inocente.

Aunado a lo anterior, al no realizar la visita domiciliaria al contribuyente también se está violentando el artículo 16 constitucional, en virtud de que no se le da la oportunidad de tener un procedimiento que le determine el crédito fiscal por el cual está siendo sentenciado.

Al no existir crédito fiscal a cargo del individuo, no existe resultado de la conducta típica y por lo tanto al no acreditarse uno de los elementos objetivos del tipo (resultado) no habrá delito que sancionar.

En vista de lo anterior, este error en cuanto a la determinación del monto de lo defraudado considero que es de suma importancia, razón por la cual propongo que se reforme el artículo 108, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación para quedar de la manera siguiente:

Artículo 108.

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

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.

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.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

“No se formulará querrela cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó.”

Manejo la reforma al citado ordenamiento como un tipo de excusa absolutoria, en la que no será punible el delito si las autoridades no realizan las visitas domiciliarias que crean pertinentes para determinar el monto de lo defraudado. Siendo así, puede verse como un castigo a la autoridad en donde o practica la visita domiciliaria y determina el monto de lo defraudado o no habrá castigo por un delito del que no se sabe si se cometió o no.

Lo anterior, tiene por objeto garantizar al inculpado certeza en el procedimiento y exactitud en la pena que le será aplicable, ya que ahora el sujeto podrá saber la cantidad por la cual se le acusa y la pena que le correspondería por dicha cantidad defraudada.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos, ésta obligación se encuentra contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el incumplimiento de las obligaciones a las que se está obligado genera la violación a la ley, resultando en su caso, la posible comisión de delitos.

SEGUNDA.- El delito de defraudación fiscal forma parte de los ilícitos tributarios, el cual consiste en engañar a la autoridad o aprovecharse de los errores de la misma para salir beneficiado ya sea omitiendo el pago total o parcial de contribuciones o afectando al fisco federal al obtener un beneficio al que no se tiene derecho.

TERCERA.- El delito de defraudación fiscal requiere necesariamente la intención de afectar al fisco federal para obtener un beneficio al que no se tiene derecho, es decir, se necesita la existencia del dolo en este delito ya que lo que se quiere es obtener un beneficio indebido afectando al fisco federal, por lo tanto, no puede existir la culpa o negligencia en este delito.

CUARTA.- Engañar a la autoridad o aprovecharse de errores de la misma es síntoma de que no se cuenta con una adecuada asesoría fiscal legal, pues su carencia puede llevar al contribuyente a cometer el delito de defraudación fiscal, lo que en lugar de solucionar su problema fiscal lo agravará degenerándolo en un problema fiscal penal.

QUINTA.- El monto de lo defraudado es de gran relevancia al momento de determinar la sanción aplicable al que cometa el delito de defraudación fiscal, pues el tipo penal contempla una sanción específica dependiendo de la cantidad que se haya defraudado. Asimismo establece que en caso de que no se determine el monto de lo defraudado será castigado con pena privativa de la libertad.

SEXTA.- La no existencia del monto de lo defraudado genera una problemática al momento de determinar la sanción que se le aplicará al individuo, y no solo eso, también trae aparejada la violación a derechos fundamentales del inculpado puesto que no se sabe si cometió delito alguno o no, ya que un monto indeterminado es una cantidad que varía mucho, puesto que tanto se pudo haber defraudado mucho dinero, como no se pudo haber defraudado nada. Luego entonces, el riesgo que existe al sancionar a un individuo por el delito de defraudación fiscal por un monto indeterminado es que se castigue a un inocente.

SÉPTIMA.- Un monto indeterminado se presenta cuando la autoridad, en este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no ha realizado la visita domiciliaria al contribuyente, por lo tanto, al no auditarlo se le está dejando en un estado de indefensión y si certeza jurídica alguna, puesto que se le acusa de haber defraudado al fisco y no se le dice cuánto es lo que defraudo, trayendo como consecuencia la violación al artículo 16 Constitucional, ya que la autoridad al no realizar la visita domiciliaria al contribuyente, no está comprobando la existencia del delito de defraudación fiscal.

OCTAVA.- La redacción de la fracción III, párrafo segundo, del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es inexacta al contemplar “Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión”, y por lo tanto violatoria del artículo 14 Constitucional, pues no se está protegiendo a los individuos de las leyes penales que carezcan de exactitud y precisión garantizando una exacta aplicación de la pena.

NOVENA.- Con el objeto de que se corrijan las violaciones a los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, propongo se reforme artículo 108, fracción III, párrafo segundo, contemplándola como una excusa absolutoria y por lo tanto, no sancionando a aquella persona a la cual no se le ha llevado a cabo el procedimiento correspondiente y no se le ha podido determinar el monto de lo

defraudado, para quedar de la siguiente manera: **“No se formulará querella cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó.”**

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

1. Amuchategui Requena, Griselda, *“Derecho Penal”*, Tercera Edición, Editorial OXFORD, México, 2007.
2. Folco Carlos María, *“El fenómeno de la evasión fiscal”*, Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
3. Folco Carlos María, *“El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”*, Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
4. González Llanes Mario Alberto, *“Los Delitos Fiscales y Financieros”*, Editorial SISTA, México, 1989.
5. González-Salas Campos, Raúl, *“Los Delitos Fiscales”*, Pérez Nieto Editores, México, 1995.
6. Millán González Arturo, *“El Delito de Defraudación Fiscal”*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.
7. Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *“El Delito de Defraudación Fiscal”*. Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Editorial Porrúa, México, 2001.
8. Pavón Vasconcelos Francisco, *“La Causalidad en el Delito”*, Editorial Porrúa, México, 2004.

9. Ponce Rivera Alejandro, *“Estudio Práctico sobre los delitos fiscales 2004”*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2004.
10. Real Academia Española, *“Diccionario de la Lengua Española”*, 22a ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001.
11. Ríos Granados Gabriela, *“El ilícito tributario”*, Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005.
12. Sánchez Vega Javier Alejandro, *“La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves”*, Editorial SISTA, México, 1991.

LEGISLACIÓN:

1. *“Código Federal de Procedimientos Penales”*, Agenda Penal del D.F., Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2013.
2. *“Código Fiscal de la Federación”*, Fisco Agenda, Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2013.
3. *“Código Fiscal de la Federación”*. Editorial Porrúa, 8ª edición, México, 1967.
4. *“Código Penal Federal”*, Agenda Penal del D.F., Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2013.
5. *“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”*, Editorial Porrúa, México, 2013.
6. *“Ley Penal de Defraudación Impositiva”*, México, 1947.