



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO**

**FACULTAD DE DERECHO
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

TITULO:

**“INCONSTITUCIONALIDAD DEL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN FISCAL, ACTUALMENTE EN MEXICO”**

TESIS:

**QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO**

PRESENTA:

JUAN HERNÁNDEZ HERRERA

TUTOR PRINCIPAL:

DR. PEDRO MIGUEL ÁNGEL GARITA ALONSO. FACULTAD DE DERECHO

CIUDAD DE MEXICO, 22 DE NOVIEMBRE DE 2017.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

“Educa a otros mediante el ejemplo de las acciones manifestadas, mas no condenes a aquellos que aún están en la oscuridad. Muchos hay aún ignorantes, perdónalos, porque sus espíritus dormitan.”

Morya

“La verdad no puede estar al alcance de todo el mundo, porque sólo aquel que lucha y se esfuerza por alcanzarla la merece.”

Apolonio de Tiana.

“Todos nuestros actos, buenos o malos, crean nuestro futuro y hacen eco en nuestras vidas.”

Kalishananda H.

“No hagas daño a los demás, porque el daño te lo haces realmente a ti mismo.”

Kalishananda H.

“Nuestros pensamientos y sentimientos, buenos y malos, no sólo se proyectan al exterior sino se improyectan a nuestro interior, ello, es la causa de todo lo que nos sucede en la vida.”

Kalishananda H.

... A quien ha estado siempre conmigo durante mi vida.

... De quien he aprendido dar por amor.

... A quien le debo todo lo que soy.

... A quien siempre amaré con agradecimiento, humildad y amor, ...a mi Dios.

Eternamente gracias.

... A la memoria de mi padre Don Oscar Hernández Alcántara a quien le recuerdo con amor y respeto.

... A quien ha sido un ejemplo en todo momento de mi vida y me enseñó con amor, comprensión y respeto lograr todos los objetivos en la vida, con amor y respeto... a mi madre, Doña María Herrera Contreras.

Eternamente gracias.

... A mis hermanos y en memoria de mi hermana, de quienes en todo momento recibí apoyo y comprensión en mi vida.

Roberto

María

Salomón

Félix

Andrés

y Arturo.

Infinitamente gracias.

... A mi Honorable Jurado.

... Dr. Pedro Miguel Ángel Garita Alonso, a quien le agradezco su dirección y colaboración de mi investigación jurídica como tutor; quien es un ejemplo profesional de respeto, sabiduría y admiración.

... Dr. David Manuel Vega Vera, a quien le agradezco su participación y con su experiencia hizo posible la culminación del presente trabajo de investigación, quien tiene una gran trayectoria profesional y ha destacado notablemente siempre en el campo que se desarrolla.

... Dr. Carlos González Blanco, a quien le agradezco su apoyo y amistad, sus grandes aportaciones y críticas certeras que coadyuvaron para la terminación del presente trabajo.

... Dra. Sonia Venegas Álvarez, a quien le agradezco su apoyo e indubitables críticas que fueron precisas para un mejor desarrollo del presente trabajo; a quien profesa con objetividad y respeto el conocimiento de la ciencia jurídica.

... Dra. Margarita Palomino Guerrero, a quien con su valiosa colaboración y apoyo se logró la terminación del presente trabajo, a quien se profesa admiración, atención y respeto.

A todos ustedes, mis mas sinceras atenciones, amistad y respetos.

Mil gracias.

... A mis queridas amigas.

Guadalupe Vargas Leos y Ma. Del Pilar García Archundia.

De quienes siempre he recibido una sincera amistad y apoyo incondicional, a ustedes mi más sincero agradecimiento y amistad.

Su amigo Juan Hernández Herrera.

... A mi casa de estudios, Posgrado de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, en Ciudad Universitaria.

La que admiro, respeto y me siento orgulloso de haber egresado en los estudios de Maestría en Derecho.

Mil gracias.

I N D I C E

Introducción	1
--------------------	---

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN MÉXICO

1.1. Época Prehispánica	4
1.2. Época virreinal	8
1.3. Época Independiente de 1821 a 1910	12
1.4. Época Posrevolucionaria	15

CAPITULO II

UBICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. Finanzas Públicas	23
2.2. Derecho Financiero	25
2.3. Derecho Fiscal	29
2.4. Derecho Tributario	33
2.4.1. Ingresos Tributarios	35
2.4.2. Los Impuestos y sus Elementos	41
2.4.2.1. Clasificación de los Impuestos	49
2.4.2.2. Elementos de los Impuestos	52
2.5. La Obligación Tributaria y el Crédito Fiscal	57

CAPITULO III

ORGANISMOS COMPETENTES Y SUS FUNCIONES EN MATERIA DE DELITOS FISCALES

3.1. Aspectos conceptuales	67
3.2. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público	69
3.3. Servicio de Administración Tributaria	74
3.3.1. Facultades de Comprobación Fiscal y su detección del delito de Defraudación Fiscal	78
3.3.2. Visita Domiciliaria	80
3.3.3. Visita de Inspección	82

3.3.3.1. Visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales ...	83
3.3.4. Visita de Gabinete o Escritorio	85
3.3.5. Verificación en materia Aduanera.....	87
3.3.5.1. Verificación de mercancías en Transporte	88
3.3.5.2. Verificación en el Régimen de Depósito Fiscal	89
3.3.5.3. Verificación con mecanismo de Selección Automatizado o Selección Aleatoria (Semáforo Aleatorio).....	90
3.4. Procuraduría Fiscal de la Federación	91
3.4.1. Procedimiento de Declaratoria de Perjuicio al Fisco Federal Querrela y Denuncia en el Delito de Defraudación Fiscal.....	96
3.5. Procuraduría General de la República y el Ministerio Público Federal ..	98
3.6. Órganos del Poder Judicial de la Federación y sus etapas aplicables en el delito de defraudación fiscal.....	102
3.7. Tribunal Federal de Justicia Administrativa	106
3.7.1. Sala Superior	109
3.7.2. Salas Regionales	110
3.7.2.1. Juicios Contenciosos Administrativos Federales.....	111
3.7.2.1.1. Juicio Tradicional.....	113
3.7.2.1.2. Juicio Sumario	114
3.7.2.1.3. Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo	115
3.7.2.1.4. Juicio en Línea	117
3.7.2.1.5. Juicio de Lesividad	119
3.7.3. Sanciones Administrativas en el delito de Defraudación Fiscal.....	120
3.8. Sistema Nacional Anticorrupción, funcionamiento y aplicación de la Ley General de Responsabilidades Administrativas	122
3.9. Análisis de la persecución del delito de Defraudación Fiscal	127

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1. Delitos Fiscales.....	131
4.1.1. El delito de Defraudación Fiscal	139
4.1.2. Hipótesis normativas del delito de Defraudación Fiscal	141
4.1.2.1. Engaños	141
4.1.2.2. Aprovechamiento de errores	143
4.1.2.3 Omisión del pago de alguna contribución.....	144
4.1.2.4. Obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.....	147
4.2. Elementos constitutivos del delito	148
4.2.1. La Conducta	151
4.2.2. La Tipicidad	152
4.2.3. La Antijuridicidad	155
4.2.4. La Imputabilidad	156
4.2.5. La Culpabilidad	157

4.2.6. La Punibilidad	158
4.3. Equiparación del delito de Defraudación Fiscal	159
4.4. La tentativa en el delito de Defraudación Fiscal	162
4.5. Otros Delitos Fiscales, Nominados e Innominados	164
4.6. La Evasión Fiscal.....	166
4.6.1. La Evasión Legal o Elusión	169
4.6.2. La Evasión Ilegal	171
4.7. Sanciones administrativas y penales	172
4.8. Mecanismos de defensa en contra del delito de defraudación fiscal... 176	
4.8.1. Ante la Autoridad Administrativa.....	177
4.8.2. Ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa	179
4.8.3. Ante el Ministerio Público	179
4.8.4. Ante el Juez de Control, Tribunal de Enjuiciamiento y Tribunal de Alzada.....	180
4.9. Garantía del interés fiscal	184
4.10. Libertad del imputado	186
4.11. Análisis del delito de fraude fiscal en España.....	190

CAPITULO V

INCONSTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

5.1. Aplicación de la Criminología en el delito de Defraudación Fiscal.....	196
5.2. Estados mentales y su patología	199
5.2.1. Estrés.....	202
5.2.2. Ansiedad o Tensión	204
5.2.3. Psicosis.....	206
5.2.3.1. Sociopatía y Psicopatía	210
5.2.3.2. Paranoia	213
5.2.3.3. Esquizofrenia	217
5.3. Salud Mental	221
5.4. La relación patológica mental y el delito de Defraudación Fiscal	226
5.5. Psicología Criminal y Psicología Forense	229
5.6. Aplicación de la Criminalística en el Delito de Defraudación Fiscal....	230
5.7. La vinculación del estado mental del individuo y su conducta ilícita....	233
5.8. Inimputabilidad del sujeto en el delito de Defraudación Fiscal	238
5.9. Causas excluyentes del delito de Defraudación Fiscal.....	240
5.10. La responsabilidad fiscal-penal en el delito de Defraudación Fiscal (Causas excluyentes y excusa absoluta, del delito).....	243
5.11. Diversas hipótesis de Inconstitucionalidad del delito de Defraudación Fiscal	248
Conclusiones y Propuestas	257
Bibliografía y Fuentes Normativas	267

INTRODUCCION

Una de las razones principales de la realización del presente trabajo de investigación, es la necesidad de resolver las deficiencias jurídicas en la regulación de los delitos fiscales, principalmente, el delito de defraudación fiscal. En el ejercicio de la profesión de abogado, es constante observar la violación de las garantías individuales de los gobernados, originado por la indebida regulación en los delitos fiscales y por las prácticas indebidas de los abogados, por su conocimiento ínfimo en el área fiscal-penal incurren en la mala dirección y ejecución de su representación legal, ante los funcionarios de las autoridades fiscales y, posteriormente, ante los Órganos Ministeriales y Judiciales competentes.

El estudio y análisis se avoca a los delitos fiscales, principalmente, al delito de defraudación fiscal. Para ello, es conveniente tener previamente el conocimiento elemental del Derecho Tributario y ubicarlo perfectamente en la materia fiscal, saber cuáles son las contribuciones fiscales y sus obligaciones; los órganos y mecanismos de defensa que tienen los contribuyentes ante las vías administrativa y contenciosa; así también, tener el conocimiento de otras disciplinas que son auxiliares en el derecho procesal fiscal-penal y que pueden ser aplicadas, en ocasiones, para determinar la posible imputabilidad o

inimputabilidad de la comisión de los delitos en materia fiscal. Disciplinas periciales auxiliares en el Derecho, relevantes y aplicables en importancia, como son: la grafoscopia, documentoscopia, grafología, grafometría, psiquiatría, criminología, psicología criminal, psicología forense, dactiloscopia, balística, física y química.

Se revisan cada uno de los delitos fiscales, nominados e innominados, y se realiza un análisis exhaustivo de la integración y constitución del delito de defraudación fiscal y sus equiparables; tanto en el ámbito fiscal como el penal. Se exponen los diversos actos de las autoridades que se consideran ilegales e inconstitucionales, al no integrarse debidamente por los Órganos Ministeriales y el ejercicio de la acción penal correspondiente, ante los Órganos Jurisdiccionales; el Juez de Control, el Juez de Enjuiciamiento y, en su caso, el Tribunal de Alzada.

Se realiza investigación de derecho comparado del delito de defraudación fiscal en España, con un estudio de casos concretos y resueltos mediante sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional de España y el Tribunal Supremo de España, en materia penal; así como el análisis de posiciones y criterios jurídicos fiscal-penales, precisando cuales son los elementos para la procedencia e integración del delito de defraudación fiscal en el país de España. El estudio de las causas excluyentes del delito y la

excusa absoluta; así como el análisis de los artículos aplicables de la Ley General Tributaria y el Código Penal, que regulan el fraude fiscal en España.

Es nuestro propósito que del resultado de este trabajo, se puedan instrumentar opciones para lograr un beneficio en favor, tanto de las autoridades recaudadoras como de los contribuyentes, en el sentido de que al tener los abogados una mejor orientación y conocimiento de la regulación de la defraudación fiscal, propiciaría un óptimo ejercicio profesional, se tendría mayor equidad y justicia en las instancias judiciales y un mejor funcionamiento y eficiencia de las autoridades administrativas, redundando en mayores ingresos a la federación, reduciendo así los márgenes de la evasión fiscal.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN MÉXICO

1.1. ÉPOCA PREHISPÁNICA

Para tener una idea clara y realizar una distinción entre tributo, impuesto o contribución, los conceptos impuesto o contribución son de reciente creación, no más de trescientos años; sin embargo, el tributo deviene históricamente, la palabra fue utilizada tanto en la antigüedad como en la Época Medieval por diversidad de pueblos; después de una guerra, el pueblo vencedor imponía la obligación al pueblo vencido de dar periódicamente una parte de la riqueza material que poseía o prestar un servicio por determinado tiempo, a veces se exigía como tributo la entrega de mujeres, hombres y niños, en ocasiones para esclavos o sacrificios humanos.

En México-Tenochtitlan no fue la excepción, el imperio azteca era inmensamente extenso, tenía el dominio de todos los señoríos que estaban a su rededor hacia el pacífico y hacia el atlántico, abarcaba hasta tierras de Centro América, los pueblos subyugados estaban obligados a reconocer el dominio de los señores Aztecas y reconocer el vasallaje a que se encontraban sometidos; llegaban gobernantes de regiones lejanas y entregaban diversidad de tributos, tal y como el Maestro Miguel León-Portilla, lo señala:

"... por sus canales y calles entraban tributos, las joyas de oro y plata, los plumajes finos, el cacao, el papel hecho de corteza de amate, los esclavos y las víctimas para los sacrificios humanos." ¹

Posterior a la conquista de los pueblos, los aztecas imponían diversidad de tributos, el Maestro Miguel León-Portilla, refiere lo señalado en el códice florentino, el cual contiene: "... iban viniendo los habitantes de aquellos pueblos, los conquistados; venían a entregar su tributo, su propia hacienda que tenían que dar acá: jades, oro, plumas de quetzal, y otra clase de piedras preciosas, turquesas y aves de pluma fina, como el azulejo, el pájaro de cuello rojo, venían a darlo a Motecuhzoma. Todo venía a dar acá, todo de donde quiera que viniera, en conjunto llegaba a Tenochtitlán: todo el tributo y todo oro..."²

Los aztecas se procuraban tributos de todos los pueblos conquistados, y existía sometimiento total de los pueblos vencidos; sin embargo, el único pueblo que conservó su independencia fueron los Tlaxcaltecas; y una de las razones de que los aztecas lo permitieron, fue para que sus guerreros practicasen hacer la guerra; de esta forma, los guerreros aztecas

¹ León-Portilla, Miguel. *Visión de los vencidos*. Editado por la Dirección General de Publicaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad Universitaria, Onceava Edición. México 1987. pág. 181.

² León-Portilla, Miguel. Ob. Cit. pág. 133.

permanentemente practicaban y obtenían víctimas para los sacrificios humanos; estas guerras se conocieron como las "*guerras floridas*", tal y como el maestro Miguel León Portilla, textualmente señala: "Probablemente la razón principal por la cual los aztecas gustosamente aceptaron reconocer la independencia de los señoríos tlaxcaltecas, fue la de hacer posible la obtención en territorio cercano de víctimas para los sacrificios humanos. Para esto mantenían con ellos un estado permanente de guerra, no de conquista, sino de lo que en su propio lenguaje llamaban "*guerras floridas*". Además de esto, los aztecas pensaban que Tlaxcala ofrecía la posibilidad de adiestrar sus ejércitos en territorio vecino, capturando al mismo tiempo esclavos y víctimas para ser sacrificadas al Sol-Huitzilopochtli."³

Por otra parte, en el Códice Mendocino se encuentra la forma en que se registraban los tributos y uno de los registros, de mayor importancia, de los aztecas era el denominado "*Matrícula de Tributos*"; que es el único registro a la manera antigua del Imperio Azteca de los tributos que se cobraban en ese tiempo. Esta "*Matrícula de Tributos*" prácticamente comprendía a todas las especies: minerales, vegetales y animales de Anáhuac, así como a un sin número de productos artesanales.

³ León-Portilla, Miguel. Ob. Cit. pág. 186.

La Hacienda Pública del pueblo Azteca, se caracterizó por un sistema tributario benigno, sin complicaciones burocráticas, sumamente efectivo y de excepcionales rendimientos. Eran miembros preponderantes de la organización administrativa fiscal un Cihuacóhuatl, equivalente al Ministerio de Hacienda y un Hueycalpique o Tesorero General, del cual depende un numeroso grupo de Calpixqui, que eran los que hacían las funciones de recaudadores. Se tenía a un Capixcacalli o Gran Casa de las Arcas, equivalente actualmente a la Tesorería de la Federación, y a varios Petlacalcos, que eran los almacenes auxiliares.

Cabe señalar la importancia que tenía el Cihuacóhuatl, como autoridad dual del Tlatoani, era un soberano que había sido divinizado por su pueblo, y cuyo funcionario principal lo era el Cihuacóhuatl, quien no solamente tenía a su cargo la hacienda, sino también representaba al soberano cuando por algún motivo se retiraba de la capital; es conveniente precisar que los servicios y obras de carácter público en el tiempo del imperio azteca eran de excelente calidad e importancia.

No resulta extraño que **los conquistadores españoles aprovecharan el sistema de tributos azteca**, e implementarán el suyo después de la conquista, utilizando el mismo sistema de recaudación de los aztecas que ya era viable, favoreciendo la costumbre

del pueblo azteca con el sistema anterior, con la finalidad de mantener un enorme aparato militar, religioso y civil.

1.2. ÉPOCA VIRREINAL

La Ciudad de México Tenochtitlán, hasta antes de ser destruido el pueblo por los españoles, tenían aproximadamente 300,000 habitantes en la época de la conquista en 1521;⁴ posterior e inmediatamente, es reconstruida por Hernán Cortés, asentada sobre bases medievalistas le da el carácter de Capital del Virreinato de la Nueva España. La organización política y administrativa descansa sobre el Municipio regido por un cabildo o Ayuntamiento, coexistiendo formas fiscales propias del Municipio, como Tesorerías, Diputaciones de Propios y Arbitrios, Procuradurías y Mayordomías, con formas exclusivas de la Hacienda Real, como Oficialía Reales, Veedurías, Corregimientos, Factorías, Cajas Reales y desde luego el real Quinto.

Al consumarse la conquista, Hernán Cortés, amo y señor, promulgó las primeras cédulas que contenían normas jurídicas tendientes a la estructuración política y administrativa de la Nueva España. Dándole legalidad a los poderes que al efecto le había conferido el ayuntamiento de la Villa Rica de la

⁴ León-Portilla, Miguel. Ob. Cit. pág. 181.

Veracruz, se estableció el "quinto real", destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma del botín conquistado por los españoles; otro quinto real correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaban hasta el final al compartimiento de la conquista.

El control de la Hacienda en la Nueva España, después de la conquista y hasta 1526, en forma directa fue el reino de la Corona de Castilla, a través de Hernán Cortés, nombrado Capitán General y Justicia Mayor, tal y como señala el Doctor Eusebio Ventura Beleña: "... Hernán Cortés constituía, en la Villa Rica de la Veracruz, el primer ayuntamiento del nuevo territorio. Al poco tiempo, el propio rey lo designaba capitán general y justicia mayor (desta (sic) Nueva España del Mar Océano) y tras derrota de los mexicas fue nombrado -gobernador e capitán general de toda la tierra e provincia de la Nueva España e de la dicha cibdad (sic) de Temistitlan-"⁵. Posteriormente en 1527, fue creada la Audiencia Real, que tenía las funciones administrativas y jurisdiccionales, que se encargaría de la recaudación de los tributos de todos los blancos, mestizos, negros, mulatos, y los inminentes criollos y mínimamente a los españoles ibéricos, estos últimos quienes realizaban las actividades en materia de comercio y aduanal.

⁵ Ventura Beleña, Eusebio. ***Recopilación sumaria de todos los autos acordados de la Real Audiencia y Sala del Crimen de esta Nueva España. Tomos I y II***, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Segunda Edición Facsimilar. México 1995. pág. XIX.

La organización Hacendaria en la Nueva España, fue mezcla de Instituciones Ibéricas, que se apoyaron en el eficiente y bien organizado sistema de recaudación de los pueblos indígenas principalmente del azteca, con apoyo en la recopilación de las leyes de Indias, las funciones de Tlanquepan y Calpixque casi no tuvieron modificaciones, estos se siguieron encargando de la recaudación de los tributos a cargo de las comunidades autóctonas mismos que se entregaban a los encomendados o adelantados, figuras hispánicas que aparecieron en México como resultado de la imperiosa necesidad que tenían los españoles de poblar con ibéricos las tierras conquistadas, así como fomentar la anexión de nuevos territorios, dio como resultado frecuentes quejas por los abusos cometidos por los mismos en las tierras que se les proporcionaban justamente para su protección y conversión a la religión católica.

Así, **el sistema virreinal** de ingresos de la Hacienda, había sido prácticamente substituida, casi de manera idéntica, por el sistema de los aztecas denominado "*Matrícula de Tributos*"; las contribuciones en especie, fueron substituidas por lo quintos reales y a las prestaciones en servicios del Tlaticalli y del Pillali, fueron substituidas por la encomienda.

Las encomiendas o repartimientos constituían la retribución a que se hicieron acreedores los soldados y oficiales de Cortés, quienes aunaban a su espíritu

de aventura la más rica gama de apetitos terrenales insuficientes en una sociedad que no les había abierto las puertas de la opulencia y el poder.

La Hacienda virreinal descansaba fundamentalmente en la imposición interna de los tributos, sin embargo, también se aplicaban las alcabalas, en las transacciones mercantiles y propiedades de bienes muebles e inmuebles, en forma general se aplicaban a los mestizos, mulatos y negros, y por excepción a los españoles ibéricos y criollos, tal y como lo señala la Ordenanza del 25 de mayo de 1635, en facsímil de la recopilación del Doctor Eusebio Ventura Beleña, misma que textualmente ordena: "Que los Mestizos, Mulatos y Negros libres, aunque sean tributarios y paguen tributo, no sean libres de Alcabala, y la paguen como los demás de todo lo que se debiere pagar".⁶

Por otra parte, en los primeros tiempos no resultaba de importancia la tributación Aduanera, en virtud de que todo el Comercio Exterior se realizaba con la Metrópoli y eran las aduanas peninsulares las encargadas de recaudar la contribución correspondiente.

⁶ Ventura Beleña, Eusebio. Ob. Cit. pág. 102.

En forma general el sistema de recaudación de tributos establecido por los españoles al inicio funcionó eficazmente con el uso del sistema azteca y sus órganos recaudatorios, posteriormente el sistema de los españoles fue depurándose y lo convirtieron en una gran fuente de ingresos a la Hacienda Real, al inicio lo recaudado era para los reyes católicos, posteriormente a la Corona de Castilla y finalmente al Monarca Español.

1.3. ÉPOCA INDEPENDIENTE DE 1821 A 1910

Una vez consumada la Independencia Nacional en 1821, la actual la Ciudad de México, se constituye en capital de la República Mexicana y se conforma como el Distrito Federal, creada por el artículo 50 de la Ley de 1824, mediante la cual se le otorgan facultades al Congreso Federal, para Constituir nuevos territorios, y mediante Decreto del 18 de noviembre de 1824 del Congreso Federal y publicado 20 de del mismo año, se crea el Distrito Federal, tal y como se señala en los documentos de los archivos del Senado, que textualmente señalan: "...el 18 de noviembre de noviembre de 1824 el Congreso Federal, emitió un decreto en el que se disponía la creación de un Distrito Federal que serviría de residencia a los supremos poderes de la Federación, territorio que no pertenecería a ningún estado en particular. El 20 de noviembre, por instrucciones del presidente Guadalupe

Victoria, se publicó el citado decreto en el que, como ya se comentó, se le asignó al Distrito Federal, la superficie comprendida en un círculo de dos leguas (aproximadamente 9 kms.) de radio, con centro en la Plaza Mayor,..."⁷

La organización política y administrativa continúa descansando en el Municipio, estableciéndose el Gobierno del Distrito Federal, llamado Gobierno del Distrito Federal de México, aun prevaleciendo determinados gobiernos centralistas.

El sistema tributario sigue siendo complicado, se pagan rentas, impuestos y otros ingresos municipales, aparte de contribuciones directas al Gobierno del Distrito Federal y lo correspondiente al Gobierno Federal, aunque se suprimen formas inhumanas de los procedimientos recaudatorios, se determinan constitucionalmente (Constituciones de 1824 y 1854), la equidad y la proporcionalidad de las contribuciones.

El presidente Valentín Gómez Farías en 1846 emitió un decreto, mediante el cual suprime las alcabalas, considerando que tenía un efecto negativo a la industria comercial en México. Posteriormente, el artículo 124 de la Constitución de 1857, suprime las alcabalas, el presidente Benito Juárez establece un sistema liberal de comercialización, se abolieron las

⁷ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2891/5.pdf> pág. 9.

tarifas a los productos extranjeros; se eliminaron los gravámenes que dañaban la exportación; se libera la exportación de la plata en pasta; la libre exportación de minerales de piedra y polvillos; se suprimen los impuestos a la explotación de minería y se establece un impuesto único sobre utilidades mineras.

En el México Independiente, previo a la Constitución de 1824, se expide un reglamento de distribución de comisos el 4 de septiembre de 1823; el comiso eran los productos que debían declararse por los jueces competentes, al cual se descontaba a los derechos fiscales causados y los gastos a que tenía derecho el juez de percibir, por concepto de arancel. Posteriormente, se crea el 1 de febrero de 1873, la Ley General del Timbre, con la que se inicia a gravar las actividades de fabricación y embotellado de bebidas alcohólicas, apuestas, rifas, transportación y envíos, actividades profesionales, preparación de tabacos y cigarrillos, entre otros. Eran estampillas adhesivas fiscales mexicanas que se utilizaban para el pago de impuestos, se aplicaban a los documentos que se presentaban como declaraciones.⁸

Por otra parte, en la misma ley se establecieron dos clases de Responsabilidades, las que podían ser por infracción simples e infracciones con responsabilidad criminal, las primeras afectadas de

⁸ http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/21_19712.html

una sanción administrativa únicamente, las segundas consideraban como delito, no tanto la defraudación delictiva en sí misma, sino en cuanto a que el causante se valía de un delito para cometer la infracción.⁹

1.4. ÉPOCA POSREVOLUCIONARIA

La revolución de 1910 y, su consecuencia inmediata, la Constitución de 1917, determinan el progreso del país en todas sus manifestaciones y por lo que se refiere al sistema tributario en la República Mexicana, sobresale una marcada tendencia a depurar y unificar la legislación fiscal, produciéndose veintiocho nuevos impuestos del periodo de 1917 a 1940, entre los principales, son los impuestos específicos, al petróleo, energía eléctrica, azúcar, cerillos, fósforos, producción de sal, bebidas gaseosas. En los impuestos generales, el más importante, el Impuesto Sobre la Renta creado en 1924, el Impuesto 10% Adicional y el Impuesto de Superprovecho.¹⁰

El 20 de julio de 1921, siendo presidente Álvaro Obregón y su Secretario de Hacienda Adolfo de la Huerta, expide la Ley del Centenario, que grava los ingresos de las actividades de comercio, industria, el

⁹ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. Los delitos fiscales en México. Edit. Pac. México. 1994. pág. 98.

¹⁰ <http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal.20-20Pres.204.pdf>

ejercicio de una actividad profesional liberal, artística, literaria, del sueldo o salario, colocación de dinero o valores de rédito, participación o dividendo.

El 21 de febrero de 1924, se expide la Ley de Recaudación, impuestos que se encuentran sustentados en la Ley de Ingresos del mismo año; y que regulaba sueldos, salarios, emolumentos y el Impuesto Sobre Sociedades Mercantiles y Empresas.

El 18 de marzo de 1925, se crea una nueva ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual grava los ingresos de los mexicanos domiciliados en el extranjero y en la República Mexicana; precisando la fuente de la riqueza situados en territorio nacional; incorporaba a dichos gravámenes, a las asociaciones civiles, mercantiles, mancomunidades, copropiedades, sucesiones y en general a todas las corporaciones en que estuvieran los individuos.

El 14 de febrero de 1934, se crea la Ley del Impuesto Sobre Ausentismo, que gravaba a las personas físicas que residían en el extranjero, aquellos que tenían ingresos en la República y tuvieran más de cuatro meses residiendo en el extranjero y que percibieran rentas o ingresos en México, así como empresas o personas físicas que invirtieran en el extranjero con ingresos producidos en México.

El 29 de agosto de 1936, se deroga la Ley Sobre Ausentismo y se crea la Ley del Impuesto Sobre Exportación de Capitales, gravaba la remisión de dinero, valores o bienes al extranjero; la adquisición de billetes o cheques de viajero en moneda extranjera; la inversión en empresas o cuentas depositadas en el extranjero.

El 27 de diciembre de 1927, se creó la Ley del Impuesto al Superprovecho, que gravaba a aquellos que tenían ingresos anuales superiores a \$100,000.00MN, estimando como superprovecho al exceso del 15% del capital contable ó 20% sobre las utilidades, cuando no había capital contable. Derogándose este impuesto, catorce años después, el 31 de diciembre de 1941.

El 31 de diciembre de 1941, se crea una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, participaciones, provechos; en general, todas las percepciones en efectivo, valores, crédito o en especie, que modificaran el patrimonio del causante.

Por decreto del 20 de enero de 1943, debido al estado de guerra en que se encontraba el país, y la necesidad de cubrir mayores gastos, se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aumentando el gravamen a

las utilidades a una tasa del 30% sobre los ingresos anuales, mayores a 500,000.00MN pesos.

Mediante decreto del 30 de diciembre de 1947, se instauró el gravamen sobre la explotación comercial de bienes inmuebles, específicamente sobre ingresos por concepto de arrendamiento de material rodante, máquinas sumadoras, aparatos automáticos para pesar y tocar discos, así como los ingresos sobre la explotación de películas.

El 29 de diciembre de 1948, mediante decreto, se establecen los pagos anticipados del impuesto anual, y se expide la Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes, que obligaba a los comerciantes, industriales y agricultores, que tenían ingresos anuales, mayores a doscientos mil pesos, por concepto de pagos anticipados al anual, en los meses cuarto, séptimo y décimo, correspondientes a una tercera parte del ingreso en cada pago.

El 29 de diciembre de 1950, se establece la devolución del saldo a favor del impuesto, sin necesidad de solicitarlo, se aumenta la tasa del 30% al 31.5% para ingresos anuales superiores a setecientos cincuenta mil pesos y se establece la cuota fija a personas físicas con ingresos menores de 100,000MN pesos.

El 31 de diciembre de 1951, mediante decreto, se establece la deducción del 50% a los que tengan ingresos superiores a 200,000 pesos; se incorpora el gravamen a los ingresos que perciben los agentes de fianzas y aduanales.

El 31 de diciembre de 1953, se expide una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, que grava los ingresos del capital, del trabajo o, en su caso, la combinación de ambos; se considera ingreso a toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, producto, interés, provecho, participación, sueldo, honorario; y en general, a cualquier percepción relacionada con las actividades de comercio, industria, agricultura, ganadería, pesca, remuneración al trabajo personal, honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; se gravan los ingresos obtenidos por regalías y enajenación de concesiones.

El 28 de diciembre de 1961, mediante decreto, se reforma la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se precisan el gravamen de los ingresos distribuibles, se distingue el gravamen del arrendamiento y el subarrendamiento, que están relacionados con los negocios comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras; se grava el arrendamiento de inmuebles destinados a fábricas, hoteles, cabarets, foros, laboratorios y locales a la producción cinematográfica. También, se crea la tasa sobre

ingresos excedentes y la tasa sobre ingresos acumulados.

El 1° de enero de 1965 entra en vigor, una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, dividiendo en Títulos el contenido de la ley; el primero, establece disposiciones preliminares; el segundo, grava el ingreso de las empresas; el tercero, grava los ingresos de las personas físicas; el cuarto, grava los ingresos de las sociedades y asociaciones civiles; además, regula la sujeción de las personas físicas y morales mexicanas residentes en el extranjero y regula las personas físicas y morales extranjeras residentes en México; se regula la devolución del impuesto a favor, a petición de parte o de oficio; se regula la acumulación de todos los ingresos.¹¹

De acuerdo a lo anterior, la República Mexicana desde 1940, es sobresaliente la evolución económica y social, es amplia y presenta un avance moderno, en esta época tenía 20'000,000 de habitantes aproximadamente, en tanto, que el Distrito Federal era un promedio de 1'000,000 de habitantes. Se está en vísperas de un proceso de continuas explosiones demográficas que la hará llegar a una población de 50'000,000 de habitantes en la República Mexicana en 1970, y de 8'000,000 de habitantes para el Distrito Federal. Para el año de 1990, México tenía 85'000,000

¹¹<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>

habitantes y actualmente en el 2017, tenemos 130'758,000 habitantes aproximadamente, con una extensión y belleza que la coloca entre las primeras del mundo, de acuerdo con datos del INEGI a agosto del presente año.¹²

El delito de defraudación fiscal, se introdujo por primera vez el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia fiscal, cuya aplicación efectiva a casos concretos, no se llevó a cabo; toda vez que la Hacienda Pública consideraba que la Defraudación al fisco debía ser sancionada con sanciones administrativas y que bastaba con las prestaciones fiscales originada por el hecho imputado o simplemente celebrar un convenio entre el inculpado y la autoridad, garantizando el interés del fisco, para que procediera la autoridad fiscal a desistirse de la acción Penal; esta política se daba porque la autoridad no creía conveniente mantener a un ciudadano improductivo y que el fisco dejara de percibir ingresos por parte del ciudadano, por lo que no era común que encarcelaran a los defraudadores fiscales.

Política que empezó a cambiar a partir de 1989, las autoridades fiscales castigaban este delito con severidad, lo utilizaban no sólo como instrumento

¹²http://internet.contenidos.inegi.org.mx/contenidos/productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/integracion/pais/historicas/EHM1.pdf págs.3-5.

eficaz de recaudación tributaria sino como medio de reprimir conductas que se consideran en contra del equilibrio de las finanzas públicas, posteriormente en la década de los noventa la autoridad fiscal instauraba los procedimientos penales, solicitando se girara las ordenes de aprehensión, en contra de personas del medio artístico o importantes financieros de nuestro país.

CAPITULO II

UBICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. FINANZAS PÚBLICAS

Antes de realizar un estudio y análisis del Derecho Tributario, consideramos que es importante ubicarlo con precisión para que se pueda distinguir de otras ramas del derecho y disciplinas, como son, el Derecho Fiscal, el Derecho Financiero y las Finanzas Públicas, toda vez que las personas podrían confundirlo, e inclusive los profesionales en derecho, puesto que existe entre los mismos diversas semejanzas; razón por la cual analizaremos cada uno de ellos para que no exista confusión alguna y se esté en aptitud de ubicar al Derecho Tributario, para mayor comprensión del estudio e investigación del delito de defraudación fiscal.

Las Finanzas Públicas son de reciente creación y su historia independiente, no va más allá de la época de la revolución francesa; sin embargo, es preciso acotar que, esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado, no haya acontecido con anterioridad, puesto que, desde el surgimiento de la vida del hombre en forma colectiva, nacen de una manera indiscutible aquellas necesidades primarias, e inclusive secundarias, que requieren satisfacerse y

que demandan los miembros de la sociedad. Necesidades que el Estado se encuentra obligado a satisfacer. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo XVIII cuando la ciencia de las Finanzas Públicas logró mayor atención para estudios sistemáticos y obtuvo su autonomía como ciencia.

Por otra parte, es conveniente tratar de hacer una definición de lo que son las Finanzas Públicas, siendo importante señalar que, la palabra *finanzas* deriva del latín ***finer***, que significa terminar, pagar; por consiguiente, se puede concebir la idea de que es relativo a todo aquello que se tenga que pagar, pero no únicamente a los pagos sino también a los medios, formas y procedimientos del mismo, en otras palabras, estamos ante una actividad que implica la obtención, el manejo y la aplicación de los recursos económicos. Por tanto, aplicando este orden de ideas al Estado, queda con claridad que las Finanzas Públicas, serían aquellas que se encargan de la obtención, el manejo y la aplicación de los recursos económicos que el Estado utiliza para la realización de sus fines, es decir, todo lo relativo al aspecto económico del ente público.

Asimismo, el maestro Ernesto Flores Zavala cita a Harley Leits Lutz y, a su vez, señala: "la palabra *finanza* significa todo lo que tiene relación con la moneda o con transacciones en moneda. El recibo, uso o pago de moneda, es el elemento común en todas las

diversas aplicaciones de la palabra finanza. Por tanto, es el estudio de los hechos, principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales".¹³

2.2. DERECHO FINANCIERO

Para tener un panorama claro de lo que es el Derecho Financiero, es conveniente que consideremos que al hablar de Derecho estamos refiriéndonos a un conjunto de normas; por lo que, el Derecho Financiero al no tener una estructura y unificación jurídica y no existir una ley única y específica o código alguno donde se encuentren establecidas todas aquellas normas jurídicas que se encarguen de regular el aspecto financiero del Estado o, que desde el punto de vista consuetudinario se aplique, que no lo es en nuestro país, difícilmente podríamos considerar que el Derecho Financiero tiene autonomía. Si bien es cierto que, existe una diversificación de normas jurídicas que regulan determinadas actividades financieras en diferentes ámbitos jurídicos, esto no significa, que exista una plena autonomía de lo que es el Derecho Financiero. Naturalmente, que por cuestiones didácticas es posible que se pueda homogeneizar dicha disciplina, toda vez que existen normas jurídicas constitucionales, fiscales, civiles, laborales,

¹³Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.** Editorial Porrúa, S. A., Vigésima octava Edición. México 1989. págs. 10 y 11.

mercantiles, penales, procesales, entre otras; que se encuentran intrínsecamente relacionadas y que regulan las actividades financieras que el Estado realiza, para que éste, pueda alcanzar sus objetivos y, de esta forma, satisfacer las necesidades que la colectividad le demanda.

De acuerdo a lo anterior, es posible definir didácticamente el Derecho Financiero de la siguiente manera: "Es el conjunto de normas jurídicas que sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto, y que tienen por objeto regular las funciones financieras del Estado: la asignación de recursos; el pleno empleo con estabilización; la distribución del ingreso y el desarrollo económico".¹⁴

Por otra parte, el maestro Ernesto Flores Zavala señala: "El Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal, es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público".¹⁵

¹⁴*Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa, S.A., México 1989. pág. 991.

¹⁵ Flores Zavala, Ernesto. Ob. Cit. pág. 11.

Asimismo, el maestro Adolfo Arrijoja Vizcaíno, define de la siguiente forma al Derecho Financiero: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas."¹⁶

Para el tratadista, Sergio Francisco de la Garza el Derecho Financiero es: "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."¹⁷

Por su parte, Mario Pugliese define: "El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que

¹⁶Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. Colección de Textos Universitarios. Reimpresión a Vigésima segunda Edición. México 2015. pág. 14.

¹⁷De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, Decimoquinta Edición. México 1988. pág. 17.

reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas.”¹⁸

De lo anterior, podemos apreciar que el Derecho Financiero es Público y, que éste, tiene relación con los gobernados o con otros poderes Estatales, y con otros Estados soberanos. Por consiguiente, es preciso señalar que el Derecho Financiero se divide en Derecho Financiero Público Internacional y Derecho Financiero Público Nacional. El primero, trata sobre las relaciones jurídicas relativas a las actividades financieras que existen entre dos o más Estados; y el segundo, relacionadas con aquellas que regulan las actividades financieras entre un Estado y las personas que pertenecen a su sociedad.

Por consiguiente, podemos comprender que el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular la obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos del Estado; y que las Finanzas Públicas, son aquellas que abarcan todo el contexto de la actividad financiera del Estado; sin embargo, independientemente de que existan

¹⁸Pugliese, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Traducción Española. Editorial Fondo de Cultura Económica. México 1946. pág. 20.

procedimientos, formas o medios para realizar la actividad financiera en las Finanzas Públicas, y existan normas jurídicas, aunque disgregadas, esto no es suficiente, para poder considerar que existe una autonomía del Derecho Financiero; por lo que, sólo es posible considerarlo desde el punto de vista didáctico.

2.3. DERECHO FISCAL

Para lograr una definición adecuada del Derecho Fiscal, es necesario tomar en consideración que es una rama del Derecho Financiero; el cual, a su vez, lo es del Derecho Administrativo; tal y como lo hemos mencionado anteriormente, el Derecho Financiero es el encargado de regular a los órganos, medios, mecanismos u otros instrumentos, a través de los cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para lograr sus objetivos principales; entre ellos, satisfacer las necesidades colectivas; sin embargo, es necesario enfatizar que se avoca también, tanto a la obtención como al manejo y aplicación de los recursos económicos que obtiene. Por lo cual, una de las grandes diferencias entre el Derecho Fiscal y el Derecho Financiero, es precisamente que el Derecho Fiscal se encarga únicamente de las diferentes formas y medios que utiliza para que el Estado se allegue de los distintos tipos de recursos económicos que le son necesarios; en cambio, el Derecho Financiero regula además el manejo y la aplicación de dichos recursos.

En conclusión, cuando citamos al Derecho Fiscal, única y exclusivamente, nos estamos refiriendo a los medios de obtener los recursos, sin tomar en consideración cómo el Estado los va a manejar o a utilizar en los diferentes sectores de la colectividad.

Por otra parte, para tener una idea más clara, es conveniente realizar una remembranza histórica de lo que es el Derecho Fiscal. Para ello, señalaremos que el término "**fiscal**" proviene del latín de la palabra *fisco*, que significa tesoro del Emperador; misma que, deriva de "**fiscus**" que significaba cesta o cesto que era aquella que utilizaba la gente en la época romana para recoger higos y, a su vez, la utilizaban aquéllos que se encargaban de recaudar los tributos. Por lo que se entendía que los ingresos que obtenía el Emperador (Erario o Estado), tenían el carácter de fiscal.

Con relación a lo anterior, es importante citar que el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, considera que el Derecho Fiscal, es aquél que se encarga de regular todos los ingresos que el Estado obtiene y no únicamente aquellos que tienen el carácter de tributarios sino también los crediticios y patrimoniales, y apunta que: "Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos,

aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que, el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones".¹⁹

De lo anterior, se podría entender que todos los ingresos que obtiene el Estado son regulados por el Derecho Fiscal e, incluso, como lo señala el Dr. Luis Humberto Delgadillo, los empréstitos y aquellos que se obtienen por la venta de empresas del porcentaje de participación estatal o por concesiones otorgadas a los particulares.

Naturalmente, existen diversas opiniones al respecto; sin embargo, es conveniente que haya divergencias puesto que esto enriquece los puntos de vista del conocimiento y permite plantearnos una postura con mayor objetividad. Así también, el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaíno, plantea que el Derecho Fiscal es un vínculo jurídico mediante el cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado y, que éste, hace alusión fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que se derivan de la actividad del fisco; definiendo que el Derecho Fiscal es: "... un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco,

¹⁹Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Quinta Edición. Editorial Limusa. Grupo Noriega Editores. México 2016. págs. 24-26.

que es el órgano del Estado encargado de la determinación, recaudación y administración de los **Tributos.**”²⁰

Por otra parte, el maestro Rafael Bielsa, expresa: “el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”.²¹

Al respecto, es preciso señalar que si bien es cierto que, el Estado se encarga de la recaudación y administración de los tributos, también lo es que no únicamente se ocupa de éstos, sino también de aquellos ingresos que se consideran como no tributarios, como lo son: los empréstitos, ingresos por la venta del porcentaje de las empresas paraestatales, ingresos por concesiones otorgadas para la explotación de los bienes y riquezas de la Nación, entre otros; mismos que son recaudados a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, órgano que tiene las funciones de ejercer la actividad fiscalizadora, es decir, la de recaudar y administrar los ingresos que obtiene el erario federal en su carácter de Órgano Fiscal. Por lo que, consideramos que el Derecho Fiscal efectivamente abarca todos los ingresos que el Estado obtiene, a diferencia del Derecho Tributario, el cual únicamente regula los medios y mecanismos de la

²⁰Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. págs. 18 y 19.

²¹Bielsa, Rafael, Compendio de Derecho Fiscal. Citado por Adolfo Arrijoa Vizcaíno. Ob. Cit. pág. 19.

determinación de los ingresos exclusivamente tributarios.

2.4. DERECHO TRIBUTARIO

La palabra tributo fue utilizada por diversidad de pueblos y en las diferentes épocas de la antigüedad y en la Edad Media; en toda la historia de la humanidad han existido guerras y el pueblo vencedor, por lo general, imponía al pueblo vencido la entrega de sus tierras o el pago de tributos, en forma periódica; estos podían consistir en especie, alimentos, ropas, armas, o de cualquier otra naturaleza: también el tributo podía ser en la entrega de mujeres o de hombres, para tenerlos en calidad de esclavos; en otras ocasiones se usaban para sacrificios humanos, como en las "guerras floridas" del Imperio Azteca. En la época del medioevo, los reyes exigían a sus súbditos un tributo, el cual podía consistir en entregar parte de los frutos que obtenían de su trabajo o trabajar periódicamente en forma gratuita la tierra que pertenecía al rey. También, desde el punto de vista religioso, diversidad de pueblos rendían determinados tributos, los cuales consistían en ofrendas a sus dioses, de alimentos o del fruto de su trabajo, e incluso del sacrificio de determinados animales o también podían consistir en el sacrificio de humanos, como se ha señalado con

anterioridad, en la época prehispánica del capítulo I del presente trabajo.

Con el transcurso del tiempo, el significado fue cambiando y el uso de la palabra **tributo**, se le fue dando la connotación de una aportación que los miembros de una sociedad entregaban en favor del Estado. En la actualidad, es considerado efectivamente, como la contribución o aportación económica legal que tienen como obligación los gobernados en favor del Estado.

De acuerdo a lo expuesto, por el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, el Derecho Tributario únicamente se avoca a regular las formas y procedimientos para la determinación y obtención de las contribuciones que son consideradas como tributos; verbigracia, impuestos, aportaciones de seguridad, contribuciones de mejoras, derechos, entre otros. En otras palabras, podríamos decir que el **Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular los ingresos tributarios, entendiendo éstos como las aportaciones económicas que los particulares realizan en favor del Estado.**

Cabe hacer mención, que la diferencia que existe entre el Derecho Financiero, Fiscal y Tributario, radica esencialmente en que: el primero, se encarga de regular todos los ingresos del Estado, además de avocarse a prever los medios y mecanismos de cómo

obtener, manejar y aplicar dichos recursos; el segundo, se encarga también de regular todos los ingresos pero observando estrictamente a los medios de cómo obtener tales recursos; el tercero, se avoca específicamente a los ingresos tributarios, y únicamente en cuanto a la forma de determinarlos y obtenerlos.

2.4.1. INGRESOS TRIBUTARIOS

De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 73, fracciones VII y XXIX y 74, fracción IV, de nuestra Carta Magna, se podrá apreciar la facultad que tiene el Congreso de la Unión, para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Así también, que el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, establece que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como de la Ciudad de México, Estados y Municipios en el que residan. Disposiciones que regula la Ley de Ingresos de la Federación, misma que señala, cuáles serán los ingresos que anualmente percibirá el Estado. Para ello, es conveniente tener en claro, que la ley engloba todos los ingresos habidos y por haber, tanto los patrimoniales como los crediticios y, por supuesto, los tributarios.

Al respecto, es conveniente señalar que la Ley de Ingresos de la Federación, establece específicamente

los conceptos y cantidades estimadas de los diferentes ingresos que pretende el Estado captar durante un ejercicio fiscal determinado; es decir, se detallan todos los ingresos que por diferentes conceptos legales tiene derecho a percibir el Estado, esto es, tanto los ingresos tributarios como los no tributarios. Cabe hacer hincapié, que el rubro o concepto por el que percibe mayores ingresos el Estado, lo constituye el de los impuestos, que son los que precisamente encabezan la gama de recursos previstos en la Ley de Ingresos de la Federación.

Como se podrá apreciar, la Ley de Ingresos de la Federación, efectivamente, engloba todos los ingresos que el Estado pretende obtener. Por tanto, es primordial para efecto de análisis, que se dividan de acuerdo a su naturaleza. El Dr. Luis Humberto Delgadillo, clasifica los ingresos de la Federación en Ingresos tributarios y no tributarios, respecto de los primeros afirma: "... se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación, a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y a los derechos, así como a sus accesorios."²² Con relación a los segundos, los subdivide en patrimoniales y crediticios, considerando a los patrimoniales como aquellos que se derivan de los aprovechamientos, así como de los organismos

²²Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Ob. Cit. págs. 38 y 39.

descentralizados y desconcentrados; y a los crediticios, provenientes de los financiamientos, realizados tanto por la Administración Pública Centralizada, como por sus organismos descentralizados y desconcentrados.

Por otra parte, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, señala que los ingresos del Estado se dividen en Ingresos Tributarios e Ingresos Financieros, subdividiendo a los tributarios de la siguiente forma: "... de nuestro derecho positivo podemos desprender la existencia de cinco clases de ingresos tributarios: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones accesorias"²³; y considerando a los ingresos financieros como aquellos que provienen de empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, moratorias, expropiaciones, devaluaciones revaluaciones, decomisos, nacionalizaciones y privatizaciones.

Ahora bien, la importancia de esta parte del capítulo es que comprendamos cuáles son los ingresos tributarios, por lo que resulta innecesario estudiar a los patrimoniales o a los financieros; por

²³Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. págs. 82 y 83.

consiguiente, únicamente analizaremos aquellos que son considerados como ingresos tributarios. En este sentido, el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece que las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y sus accesorios correspondientes. Sin embargo, se podrá apreciar que dicho artículo, lejos de ofrecer una definición clara de lo que son las contribuciones, sólo establece quiénes son los sujetos pasivos obligados a contribuir al erario federal; por lo que resulta importante abundar al respecto.

Con relación a los impuestos, es importante señalar que la palabra impuesto deriva del latín ***impositus*** que significa imposición, carga, por lo que se considera que existe una obligación impuesta en contra de la voluntad del obligado, que naturalmente lo es el sujeto pasivo (contribuyente). Esto significa que, el impuesto es la obligación coactiva, que generalmente consiste en una prestación en dinero, rara vez en especie, que tiene que cumplir el sujeto pasivo en cuanto se ubique dentro de una situación jurídica o de hecho establecida en la ley. ¿La pregunta obligada sería, qué Ley?, y la respuesta inmediata sería, que los impuestos se encuentran diversificados en cada una de las leyes creadas para cada impuesto; verbigracia, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del

Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, entre otras; mismas que regulan diversos impuestos, los que se encuentran debidamente clasificados en el artículo 1º, punto 1, de la Ley de Ingresos de la Federación en vigor.

Las aportaciones de seguridad social, son las contribuciones que enteran al Fisco los patrones de las empresas privadas, reteniendo a los trabajadores una cantidad de dinero por el beneficio que obtienen por parte del Estado, por servicios de seguridad social; como es el caso de las aportaciones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; las que realizan los patrones y trabajadores en favor del Instituto Mexicano del Seguro Social; las cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro, a cargo de los patrones, así como de aquellas a cargo de los trabajadores del Estado a favor de Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y de los militares en favor del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Los derechos, son aquellas contribuciones que percibe el Estado, por la prestación de un servicio público; verbigracia, el suministro de agua potable, inscripciones en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio, el uso de autopistas y puentes federales, entre otros; así también, por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación.

Las contribuciones especiales o de mejoras, son aquellas que se encuentran a cargo de las personas físicas o morales, quienes se benefician directamente por obras públicas de infraestructura hidráulica que realiza el Estado.

Los accesorios de las contribuciones, para cuya comprensión, es necesario que nos remitamos al último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en vigor, el cual señala que los recargos, las sanciones (multas), los gastos de ejecución y la indemnización por concepto de devolución de cheque, de conformidad con lo establecido por el séptimo párrafo del artículo 21 del antecitado Código, son accesorios de las contribuciones y que participan de la naturaleza de éstas. Esto significa que, sólo podrá existir este ingreso por concepto de accesorio, siempre y cuando provenga de cualesquiera de las otras contribuciones, de lo contrario, no podrá constituirse como una contribución accesoria.

Por lo tanto, de acuerdo a nuestro derecho positivo, únicamente, es posible considerar como contribuciones tributarias de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, a cuatro, de todos aquellos ingresos establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación. Siendo éstos los siguientes: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos. Por otra parte, es conveniente señalar que

las sanciones, recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Tributario, son accesorios de las Contribuciones.

2.4.2. LOS IMPUESTOS Y SUS ELEMENTOS.

Como anteriormente se ha mencionado, los ingresos de la Federación, incluyendo naturalmente a los impuestos, deben de estar revestidos de las formalidades de legalidad. Para ello, los impuestos sustentan dicha legalidad, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, el cual establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan; con relación a lo dispuesto por los artículos 1° y 2°, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación en vigor, que a la letra rezan:

"Artículo 1°.- "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas ..."

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

Fracción I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas

físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."

Por otra parte, es de suma importancia que tengamos claro qué es el impuesto. Para ello, es preciso analizar diferentes definiciones, con la finalidad de que tengamos un punto de vista más amplio y estar en aptitud de comprenderlo.

El maestro Ernesto Flores Zavala, cita al tratadista José Álvarez de Cienfuegos, quien señala: "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte."²⁴

Asimismo, cita al Maestro Leroy Beaulie dice: "El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno."²⁵

También, al Maestro Manuel Morselli: "El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para

²⁴Flores Zavala, Ernesto. Ob. Cit. pág. 35.

²⁵ . Ob. Cit. pág. 36.

ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública."²⁶

Por otra parte, el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, definía al impuesto en los siguientes términos: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

Asimismo, el artículo 2° del Código mencionado, de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), define el impuesto de la siguiente forma:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."

Así también, el artículo 2° del multicitado Código (actualmente en vigor) define al impuesto en los siguientes términos: "Fracción I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

²⁶Flores Zavala, Ernesto. Ibidem.

Cabe hacer mención, que independientemente de las definiciones anteriores, existen muchas otras de diversos autores que, en lugar de aportar elementos de conocimiento para lograr alcanzar una definición con mayor objetividad, únicamente, soslayan y especulan con el conocimiento, motivo por el cual no resulta necesario considerarlas. Por consiguiente, de las definiciones anteriores se podrá apreciar que existen diversas características, siendo las más importantes las siguientes:

a) Prestación. Es una de las características de que están revestidos todos los impuestos; y de acuerdo a la Teoría del Derecho, toda prestación conlleva la realización de dar o de hacer, por lo que en el caso de los impuestos se trata de una obligación de dar, la cual consiste en una determinada cantidad de dinero y, en contadas ocasiones, en especie, que el contribuyente está obligado a dar en favor del Estado. Es por ello, importante acotar que los impuestos tienen el carácter jurídico de unilateralidad, puesto que el Estado, como en repetidas ocasiones se ha mencionado, no entregará nada a cambio, es decir, no habrá contraprestación. Si bien es cierto que, los impuestos se encuentran destinados a cubrir los gastos que el Estado eroga, para satisfacer las necesidades por concepto de obras y servicios públicos, también lo es que, el contribuyente en ningún momento está recibiendo directamente dicha contraprestación, sino

de una manera indirecta. Por ende, es procedente establecer que los impuestos entrañan una relación eminentemente unilateral, porque a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe algo en forma directa e inmediata.

b) Dinero. Debemos interpretar que cuando el precitado artículo 2° del Código Tributario se refiere a dinero, se trata de moneda de curso legal en nuestra República Mexicana, es decir en pesos, de conformidad con lo que establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, con relación al artículo 1° de la Ley Monetaria en vigor. Cabe hacer mención, que anteriormente se podía pagar en especie, es decir, realizar el pago mediante los frutos de la actividad que llevaba a cabo el contribuyente; verbigracia, los sujetos que tenían actividades artísticas, como los pintores y escultores, éstos podían pagar sus impuestos con obras de arte; sin embargo, actualmente no es posible el pago en especie.

c) Legalidad tributaria. Esta característica consiste en la legalidad que no únicamente todo impuesto debe contener, sino también en toda norma jurídica, que exista en cualquier ámbito. Para ello, debemos recordar que el artículo 31, fracción IV de Nuestra Carta Magna, establece fundamentalmente el principio de legalidad, consistente en la facultad que tiene el Estado, de exigir a los ciudadanos a contribuir económicamente para los gastos públicos,

para cumplir con sus fines. Asimismo, regula que debe existir una ley que establezca la imposición de los impuestos.

d) Ley con carácter general. Esta característica es esencial, toda vez que éste es uno de los principios jurídicos más importantes en la norma jurídica, la observancia general; sin embargo, el hecho de que digamos que los impuestos deben pagarse en forma general, no significa que todas las personas sin excepción deban pagarlos, más bien, se refiere únicamente a aquéllos que se encuentren ubicados dentro del supuesto jurídico, que en la propia ley se establece como hecho generador del impuesto.

Con relación a lo anterior, es importante acotar que muchas veces la palabra generalidad, se llega a confundir con uniformidad; sin embargo, se podrá apreciar que generalidad tiene un significado diferente de uniformidad:

"Generalidad f. **mayoría o casi totalidad** de los individuos u objetos que componen una clase o todo sin determinación a persona o cosa en particular."²⁷

"Uniforme adj. dicese de dos o más cosas de igual forma || igual conforme."²⁸

²⁷ Enciclopedia de Lengua Teide. Volumen I, Editorial Teide, S. A. España 1977. pág. 615.

²⁸ Enciclopedia de Lengua Teide. - Ob. Cit. pág. 1294.

e) Obligatoriedad. Esta característica, es otro de los principios jurídicos que se aplican a las normas jurídicas, toda norma jurídica debe contener el elemento de obligación que es esencial para alcanzar el fin que persigue. En otras palabras, cuando una persona realiza un hecho que genera una situación jurídica y ésta se ubica dentro de una hipótesis o supuesto jurídico establecido en la ley, se presenta la obligatoriedad por parte del sujeto pasivo y, en caso, de que éste no cumpla la respectiva norma jurídica, el Estado utilizará los mecanismos coercitivos necesarios para que se dé cumplimiento a la misma, naturalmente, dichos mecanismos deberán estar establecidos en la ley tributaria.

f) Personas Físicas y Personas Morales. Esta parte de la definición del impuesto es fundamental, puesto que se refiere al sujeto pasivo quien realiza el hecho generador del tributo, ubicándose dentro de la hipótesis jurídica establecida en la ley.

Con relación a lo anterior, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en vigor, textualmente señala: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas..."

Interpretando el artículo antecitado, se podrá apreciar que existen dos clases de sujetos pasivos, que son:

1. Las personas físicas: todo ser humano con capacidad de goce, y posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, naturalmente que esto incluye a los menores de edad y los incapaces representados por quien ejerza la patria potestad o la tutela.

2. Las personas morales o personas jurídicas colectivas: como son las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente constituidas, de conformidad con las leyes en donde tengan establecido su domicilio fiscal.

Por ello, la personas físicas y morales se convierten en sujetos pasivos a partir del momento en que realizan el hecho generador que actualiza la hipótesis prevista en la ley fiscal respectiva y, por ende, tienen la obligatoriedad de cumplir con la norma jurídica, de lo contrario, el Estado se encargará mediante mecanismos coercitivos exigir su cumplimiento.

g) Gastos Públicos. Esta característica de la definición (derivada del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982) constituye principalmente la vinculación entre el impuesto y propiamente los gastos públicos. Es importante hacer hincapié, que la actual definición del impuesto que establece el artículo 2° del Código Tributario en vigor, no hace referencia alguna respecto de la finalidad que conlleva el impuesto; tal

y como podrá apreciarse en la transcripción enunciada con anterioridad. Situación que nos permite observar la escasa técnica jurídica con la que los legisladores definieron al impuesto.

De acuerdo al análisis realizado al impuesto, podemos apreciar que la actual definición que establece el Código Tributario en vigor, omite indicar aspectos importantes, como el hecho de que se trata de una prestación; que los impuestos, pueden ser pagados en dinero y que deben estar destinados a cubrir los gastos públicos. Por ello, estamos ante una definición que indebidamente fue modificada y deja mayores problemas técnicos, para su adecuada interpretación jurídica.

2.4.2.1. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Para mayor comprensión de lo que es el impuesto, es conveniente que realicemos una clasificación, considerando a nuestro juicio, que la tradicional, entre las diversas clasificaciones existentes, es la que más se adecua para obtener un mayor entendimiento, como a continuación se muestra:

a) Directos e Indirectos. Los impuestos han sido clasificados por diversos tratadistas como directos e indirectos, considerando que los directos, son aquellos que gravan las utilidades o rendimientos y que deben ser pagados por el sujeto en el que inciden,

sin poder trasladar la carga impositiva a otros; en cambio los indirectos, son aquéllos que gravan sobre los consumos, y que tienen la peculiaridad de poder trasladar la carga impositiva. Como ejemplo de impuesto directo, podemos señalar al Impuesto Sobre la Renta, que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos de los ingresos que obtienen las sociedades mercantiles, las personas físicas, entre otras. Para ejemplificar el impuesto indirecto, tenemos por excelencia al Impuesto al Valor Agregado, tributo que es considerado también como el impuesto traslativo, toda vez que el objeto que grava es la operación de consumo, es decir, impone la obligación de pagar dicho impuesto al que realiza la última operación, que en general es el consumidor. En las actividades más importantes que se gravan son: la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y servicios, entre otras.

Por tanto, los impuestos directos tienen por objeto gravar las utilidades o rendimientos sobre los ingresos; y los indirectos gravan sobre los ingresos provenientes de operaciones de consumo.

b) Reales y Personales. Son Impuestos Reales, aquellos que gravan sobre los valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica entre una persona física o moral y una cosa; debido a que el sujeto pasivo es titular de algún derecho real, como

lo es el de la propiedad. Como ejemplo, tenemos al Impuesto Predial, en el que todos los titulares del derecho de propiedad se encuentran obligados a pagar al Erario Federal. Los impuestos personales, son todos aquellos que gravan las utilidades, ganancias o rendimientos sobre los ingresos de las personas, sean físicas o morales, que realizan actividades de industria, comercio, agricultura, ganadería, prestación de servicios independientes, entre otros. La mayoría de los impuestos de nuestro sistema tributario son de carácter personal, teniendo algunas excepciones, como lo es el Impuesto Predial.

c) **Generales y Especiales**. Los Impuestos generales son aquellos que gravan diversas actividades; verbigracia, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, gravan sobre actividades industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas, pesca, prestaciones de servicios independientes llevadas a cabo por personas físicas y, en su caso, por personas morales. Los impuestos especiales, son aquellos que gravan únicamente sobre una actividad; por ejemplo, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Impuesto Sobre Hospedaje (únicamente se aplica en el estado de Jalisco, vigente a partir de enero de 1996), Impuesto Sobre Adquisición de Bienes, Impuesto Sobre Enajenación de Bienes, entre otros.

d) **Específicos y Ad-Valorem**. Los impuestos específicos, son aquellos que se gravan de acuerdo a

las cuotas, tasas o tarifas, que toman en consideración la cantidad líquida, el peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado, que comúnmente se trata de mercancía de importación o exportación; por ejemplo, a una mercancía que pesa 210 Kg. se le aplica una tarifa arancelaria de \$38.50 por cada kg.; para determinar la cantidad líquida es necesario pesar la mercancía y multiplicar por la cantidad específica de cada kg., teniendo como resultado el impuesto específico de dicha mercancía. Por otra parte, el Impuesto Ad-Valorem es aquel que se obtiene de aplicar al importe de factura de la mercancía, una tasa equivalente a un porcentaje, el que es adicional al impuesto específico. Generalmente, a esta clase de impuestos se le aplican las hipótesis jurídicas reguladas por la Legislación Aduanera.

2.4.2.2. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

Una de las disciplinas que coadyuvan a la interpretación de las leyes y en particular de los impuestos, es la **Hermenéutica jurídica**, encargada del estudio y aplicación de los métodos de interpretación jurídica; entre los más conocidos y aplicables se tienen los siguientes: **el literal**, previsto en el artículo 14 último párrafo de nuestra Carta Magna; **el lógico conceptual**, que es uno que proporciona mayor certeza jurídica; **el analógico**, aplicable pero en

algunas situaciones jurídicas; **a contrario sensu**, que al aplicarlo proporciona mayor claridad y exactitud en la interpretación de la ley; **el exacto**, aplicable en materia penal, que se encarga de vislumbrar que encuadre el hecho generador al tipo penal, previsto en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Federal; **el strictu sensu**, previsto en el primer párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación en vigor, las cargas y excepciones referentes a los elementos de los impuestos, a las que fijan infracciones y sanciones ; **el auténtico**, que nos lleva a investigar el origen y espíritu de la ley e incluso investigar en el contenido de los diarios de debate del Congreso de la Unión, cámara de diputados y cámara de senadores; **el método jurisprudencial**, por excelencia es el más aplicado y que tiene mayor certeza jurídica, toda vez que trata de los criterios establecidos en Pleno o Salas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y, de los Plenos de Circuito y los Tribunales Colegiados, en términos de los artículos 216 y 217, ambos de la Ley de Amparo en vigor.

En la interpretación de los impuestos, es aplicable el método en sentido estricto, previsto en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación en vigor, que establece, que es de aplicación estricta de las disposiciones fiscales que impongan cargas a los particulares, cuando las normas jurídicas se refieran

al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Esto quiere decir que la interpretación jurídica y, sobre todo, su aplicación, debe ser completamente ajustada a lo prescrito en la ley, siempre y cuando, naturalmente, la norma jurídica se refiera a todos los elementos antecitados.

Por otra parte, se podrá apreciar que el artículo en comento, tan sólo hace referencia a cuatro de los elementos que constituyen a los tributos; sin embargo, el Dr. Adolfo Arrijoja Vizcaíno señala cinco elementos, que a continuación indican:

a) Sujeto. El primero de los elementos del impuesto es el sujeto. Para todo tipo de relación jurídica tributaria existen dos tipos de sujetos: el sujeto pasivo y el sujeto activo. El sujeto activo lo conforman la Federación, las Entidades Locales (Estados y la Ciudad de México) y los Municipios. Estos son sujetos activos de la relación tributaria porque se encuentran investidos con el poder soberano de exigir el cumplimiento del pago de los impuestos, aún en contra de la voluntad de los individuos. Sin embargo, existen sus limitantes, por ejemplo, el Municipio únicamente se encuentra facultado para recaudar los impuestos, más no para fijar las cantidades de los mismos, facultad que tienen exclusivamente las legislaturas de los Estados y el Congreso de la Unión, a través de lo que se conoce como potestad tributaria.

Por otra parte, tenemos al sujeto pasivo, que son las personas físicas y personas morales o personas jurídicas colectivas, sean mexicanas o extranjeras, que se ubiquen en las hipótesis previstas en las leyes fiscales y, por ende, deban pagar los impuestos de acuerdo a las actividades que realicen.

Tomando en cuenta lo anterior, en nuestro Sistema Tributario Federal, cualesquiera de las personas físicas o morales, sean mexicanas o extranjeras, pueden adquirir el carácter de sujeto pasivo, a través de la realización del hecho generador que los ubica dentro de la hipótesis jurídica en la ley tributaria. Por consiguiente, una persona física o moral, es susceptible de convertirse en sujeto pasivo, siempre y cuando se ubique, como se ha reiterado, en la hipótesis de la norma jurídica tributaria, sin importar su domicilio, nacionalidad, sexo, edad, status económico o jurídico, condición moral, actividad o creencia religiosa.

b) Objeto. Este es uno de los elementos que debe ser considerado además de importante, esencial, puesto que categóricamente la ley tributaria debe ubicar con la mayor exactitud y precisión el hecho generador del impuesto, es decir, tiene que existir la adecuación de las circunstancias o hechos en el supuesto jurídico establecido en la ley fiscal. En otras palabras, el objeto son las circunstancias o hechos que generan la obligación del impuesto.

c) **Tasa, cuota o tarifa.** Para que los impuestos sean justos, debe haber una proporcionalidad y precisión en las cantidades o porcentajes que se establezcan en la ley tributaria, de lo contrario, se dejaría al arbitrio de los funcionarios o autoridades de la Administración Pública, la aplicación de las mismas, situación que originaría que al contribuyente se le dejará en estado de indefensión e inseguridad jurídica, toda vez que no existiría la certeza de qué porcentaje o monto se aplicaría en el cobro de los impuestos.

d) **Base gravable.** Este es otro de los elementos, que le permite al contribuyente tener la certeza jurídica de que el Estado, no está actuando arbitrariamente, en razón que, si en la norma jurídica se establece con exactitud la cantidad que servirá de base del impuesto, esto le permite al sujeto pasivo tener conocimiento de cuál será la cantidad de dinero que, por concepto de impuesto, estará obligado a enterar al fisco federal.

e) **Fecha de pago.** Este elemento proporciona al contribuyente la garantía de seguridad jurídica, toda vez que al establecer la norma tributaria los plazos en que se deben enterar los impuestos, lo que permite prever la cantidad y enterar con oportunidad los mismos.

f) Sanciones. Cuando la imposición de las multas, recargos o gastos de ejecución, se encuentran establecidas con precisión y claridad, al contribuyente se le permite tener la certeza y seguridad jurídica que debe tener y, por consiguiente, estar en posibilidad de cumplir con el pago de los impuestos a los que se encuentra sujeto.

Cuando en la ley tributaria se establecen con precisión, claridad y certeza todos los elementos mencionados, difícilmente el Estado incurre en actos arbitrarios que coloque a los sujetos pasivos en condiciones injustas; además, esto proporciona mayor facilidad a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2.5. LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y EL CRÉDITO FISCAL

Es conveniente hacer la distinción entre lo que es la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, toda vez que ambos términos pueden prestarse a confusión e, incluso, diversos tratadistas han considerado que no existen disimilitudes entre ambos conceptos. Sin embargo, como veremos enseguida, la obligación tributaria es parte de la relación tributaria.

En efecto, la relación jurídica tributaria es el vínculo que une a diferentes sujetos en la generación de consecuencias jurídicas, las cuales consisten en el

nacimiento, transmisión, modificación o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria, e inclusive aquellas que consisten en tolerar a la autoridad, durante la visita domiciliaria.

Para que podamos concebir la idea, que hay una obligación tributaria, es indispensable, que exista primero la relación jurídico tributaria; para ello, es necesario que un individuo realice un hecho y que se ubique en la situación o hipótesis, que el legislador estableció en la norma jurídica, de lo contrario, las personas podrían estar realizando múltiples hechos, pero jamás se creará una relación jurídica y, menos aún, nacerá la obligación tributaria; puesto que, las situaciones o hechos que realizan las personas, categóricamente, deben ubicarse dentro de lo establecido en la norma tributaria, es decir, debe encuadrar perfectamente el hecho realizado por el individuo con el supuesto jurídico establecido en la ley, para que pueda nacer la relación jurídica y, por ende, la obligación del contribuyente de cumplir con la prestación establecida, cuando se establezcan o fenezcan los plazos para su cumplimiento.

Es importante recordar, que existen dos tipos de sujetos: el pasivo y el activo, quienes tienen distintas obligaciones dentro de la relación tributaria, como a continuación se expone:

1) Sujetos activos.

1) Obligaciones de hacer. Determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, practicar visitas domiciliarias y de inspección, entre otras.

2) Obligaciones de no hacer. Abstenerse de realizar trámites cuando no se ha determinado el crédito fiscal o cuando se compruebe que el contribuyente ha realizado el pago de la contribución, por ejemplo, cuando la autoridad fiscal quiere aplicar el procedimiento de requerimiento pago y embargo.

II) Sujetos pasivos.

1) Obligación principal o sustantiva. La cual consiste en dar, es decir, en el pago de la contribución.

2) Obligaciones secundarias o formales.

a) Obligaciones de hacer. Presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de contabilidad, expedir comprobantes fiscales, entre otras.

b) Obligaciones de no hacer. No cruzar la línea divisoria internacional, sino por los lugares establecidos por la Ley Aduanera, respetar los límites de la franja fronteriza; no proporcionar datos falsos en los documentos que proporcione tanto a la autoridad

fiscal, como en aquellos que expida a sus clientes; no alterar o destruir los cordones, marbetes, envolturas o sellos oficiales, entre otras diversas.

c) Obligaciones de tolerar. Permitir a la autoridad fiscal la práctica de visitas domiciliarias o de inspección al contribuyente, acceso al domicilio fiscal y a la revisión de libros, documentos, locales, bodegas, entre otras.

Por otra parte, es importante subrayar, que por el simple hecho de que nazca la obligación, ello, no implica que haya nacido también el crédito fiscal, puesto que existen elementos esenciales que tienen que anteceder para se pueda exigir el pago de la contribución y, por ende, la extinción del mismo.

El crédito fiscal tiene cuatro momentos importantes, su nacimiento, la determinación (liquidación del crédito), la exigibilidad y su extinción, mismo que analizaremos enseguida:

a) Nacimiento. Para explicar este punto, es necesario que nos remitamos al artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismo que dispone:

“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.”

Tal y como se podrá apreciar, en sentido amplio, el artículo es claro al señalar que cualquier contribución se causará, es decir, nacerá en el momento en que se realicen los supuestos jurídicos establecidos en la ley tributaria; sin embargo, en sentido estricto, sabemos que el crédito fiscal no nace hasta que se encuentra determinado, esto es, cuando se realice la liquidación del crédito; en otras palabras, hasta que la obligación se determine en cantidad líquida. Independientemente, de que el sujeto pasivo realice un hecho y se ubique en la hipótesis jurídica, ello, no significa que en ese momento exista el crédito fiscal, si bien es cierto, que tenemos conocimiento del sujeto, objeto, la base y la cuota o tarifa que se podrían aplicar, esto no es suficiente, para que estemos ante el nacimiento del crédito fiscal, sino más bien, de una obligación tributaria.

b) Determinación o liquidación del crédito fiscal. Es de suma importancia, que el Estado en su carácter de sujeto activo e investido con el poder soberano de exigir el cumplimiento de la prestación, tenga la certeza del monto o cantidad de contribución que pretende cobrar al sujeto pasivo. Para ello, existen dos vías principales; la primera, es la facultad que tiene el Estado, a través de sus órganos con facultades de comprobación fiscal y determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42 del

Código Fiscal de la Federación en vigor; la segunda forma de determinación, es el derecho que tiene el sujeto pasivo de autodeterminarse el crédito fiscal del que se encuentra sujeto (presentación de las declaraciones), de acuerdo a lo previsto por el artículo 20 del Código Tributario en vigor.

Al respecto, es conveniente recordar que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece que la autoridad fiscal tendrá cinco años para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer las sanciones que correspondan a los contribuyentes. Si la autoridad no ejerce esta facultad, se actualiza la caducidad, es decir, precluye el derecho de determinar el crédito fiscal al que presuntamente se encuentra sujeto el contribuyente; en otros supuestos el plazo de caducidad se extiende a diez años, verbigracia, no presentar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes o no llevar contabilidad.

c) Exigibilidad del pago. Después de haber nacido y determinado el crédito fiscal, es necesario que exista un procedimiento administrativo de la autoridad fiscal para que pueda exigirse el cobro del citado crédito, después de que se determinó o liquidó el crédito fiscal, la autoridad fiscal debe notificar legalmente el citado crédito, para que el contribuyente tenga la opción de pagarlo o, en su caso, si está inconforme, proceder a impugnarlo en la

vía administrativa, mediante recurso administrativo de revocación, que se presentará ante la propia autoridad que emitió el acto o hacerlo en la vía contenciosa administrativa, mediante Juicio Contencioso Administrativo Federal ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Por otra parte, el hecho de que los contribuyentes se encuentren obligados a presentar declaraciones, tanto provisionales como anuales, no significa que puedan hacerlo a su libre voluntad en cualquier tiempo; así tampoco, la autoridad fiscal podrá obligar arbitrariamente al contribuyente a que las presente en cualquier tiempo; debido a que la presentación y plazos de las declaraciones se encuentra regulada en la propia ley; por ejemplo, las personas físicas tienen obligación de presentar sus declaraciones anuales del ejercicio anterior, durante los meses de enero a abril en el año posterior inmediato al que corresponda, y la autoridad fiscal no podrá exigir el cumplimiento del mismo, sino hasta que dicho plazo haya fenecido.

De acuerdo a lo anterior, la autoridad fiscal se encuentra investida con la facultad de exigir el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer las sanciones a que son acreedores los contribuyentes, durante el transcurso de cinco años a partir de la fecha en que el pago pudo haber sido exigido legalmente, de lo contrario, dicho

crédito fiscal prescribiría en el plazo de cinco años, posterior a que se haya notificado o tenido conocimiento el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto por artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en vigor. Si la autoridad no ejerce esta facultad, se actualiza la prescripción del crédito fiscal, es decir, precluye su derecho para exigir el cumplimiento de la prestación al sujeto pasivo.

d) Extinción del crédito fiscal. Los créditos fiscales, así como nacen, se determinan y son exigibles, también se extinguen, para ello, tenemos las siguientes figuras jurídicas previstas en nuestro régimen jurídico, las cuales son:

1) El pago. Consiste en el cumplimiento de la prestación, entregando al Erario Federal una cantidad determinada en dinero.

2) La compensación. Es la cantidad de dinero a favor de un contribuyente, que aplica a otras cantidades que tiene en contra de determinados impuestos, sean de la misma especie o diferentes; así también, cuando el contribuyente dictamine estados financieros podrá aplicar la cantidad contra el Impuesto Sobre la Renta e incluso al Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando, presente el aviso de compensación, además de que no haya solicitado con anterioridad la devolución del Impuesto, de acuerdo

con lo previsto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

3) La condonación. Es aquella figura jurídica que el Servicio de Administración Tributaria aplica, a petición de parte, para eximir de la obligación del pago de alguna contribución al contribuyente en perjuicio del Fisco Federal. Es importante hacer relevancia, que se trata de una facultad discrecional que la citada Dependencia ejerce de acuerdo a las circunstancias de los hechos generadores; facultad que encuentra su fundamento legal en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

4) La prescripción. El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, dispone que los créditos fiscales se extinguen en el término de cinco años a partir de la fecha en que la autoridad fiscal puede exigir el pago legalmente al contribuyente. Es decir, la autoridad fiscal tiene un plazo de cinco años para poder exigir el pago de la contribución al contribuyente, a partir del momento en que dicho pago pudo haber sido exigido.

Por otra parte, es importante señalar que las autoridades fiscales podrán hacer la cancelación de los créditos fiscales determinados a los contribuyentes, cuando es incosteable el cobro o por insolvencia del deudor, situación que no libera al contribuyente de su pago, de acuerdo a lo dispuesto

por el artículo 146-A último párrafo, del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Independientemente de lo anterior, es conveniente mencionar que el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece que los créditos fiscales son los que el Estado tiene derecho a percibir o sus organismos descentralizados que provengan de las contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios e incluso de las que se originen de las responsabilidades de sus servidores públicos; sin embargo, tanto la autoridad fiscal como los sujetos pasivos deben observar las normas jurídicas establecidas en la ley fiscal.

CAPITULO III

ORGANISMOS COMPETENTES Y SUS FUNCIONES EN MATERIA DE DELITOS FISCALES

3.1. ASPECTOS CONCEPTUALES

Uno de los graves problemas que afronta el gobierno, es la evasión fiscal, misma que en muchas de las ocasiones es realizada ilícitamente con la defraudación fiscal, en formas diversas; esto trasciende superlativamente en el ámbito económico en nuestra sociedad, toda vez que los ingresos de mayor cuantía corresponden, precisamente al cumplimiento de del pago de los impuestos. Es trascendental este problema, puesto que en la actualidad no hay una educación y cultura de carácter fiscal que permita obtener el conocimiento apropiado para comprender que, es de vital importancia, contribuir a los gastos públicos, obligación que todos y cada uno de los individuos que integran este país tienen la obligación de cumplir; sin embargo, es prácticamente común y totalmente contraria la actitud y disposición de los ciudadanos, aportar con la obligación de sus impuestos, de hecho en la realidad, es conocido que la mayoría no quiere pagar impuestos y, procuran no pagarlos o, en su caso, pagar lo menos posible, siempre con una mentalidad de no contribuir, ello, es

debido principalmente que la mayoría de las personas no tienen una educación y cultura fiscal; así también no tienen conciencia del beneficio social que representa. A mayor abundamiento, es de señalar que una de las causas desalentadoras para no contribuir con el pago de los impuestos, es el hecho que existe demasiada corrupción en los tres niveles de gobierno, Municipal, Estatal y Federal.

La pregunta sería, ¿cómo resolver esta situación de corrupción?, lo viable, no es solo preguntar si se puede o no resolver la corrupción; sino saber, que siempre existe la posibilidad de resolver los problemas, si aplicamos los sistemas y mecanismos adecuados para resolver cualquier problema, es posible solucionar cualquier problemática, no solo con un proyecto o un plan, sino es necesario implementar un sistema eficaz, que se tengan objetivos y fines claros, a plazos mediatos e inmediatos. Estos sistemas, tienen que resolver medidas inmediatas de prevención, regulación; y, a largo plazo, soluciones de educación y, medidas rigurosas de ejecución, con leyes precisas que regulen la actividad de los funcionarios y la aplicación de las normas jurídicas, para disminuir la práctica nefasta de la mayoría de los contribuyentes que no desean con sus obligaciones fiscales y evitar la practica ilícita de los funcionarios que se prestan a la corrupción.

Al respecto, es conveniente recordar que el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, establece imperativamente la obligación que tienen todos los mexicanos para cumplir con sus obligaciones fiscales de contribuir con el gasto público; y de esta forma, el Estado alcance la finalidad de cubrir las necesidades colectivas de los integrantes de la sociedad.

Es por ello, el gobierno a través de sus órganos procura evitar la conducta del evasor fiscal instrumentando diversos sistemas de prevención, detección y ejecución, para evitar la omisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; órganos principales que se precisarán a continuación en los siguientes puntos del presente trabajo.

3.2. LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra integrada por diversas unidades administrativas que tienen diversas facultades para la comprobación y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en los artículos del 42 al 58, del Código Fiscal de la Federación en vigor, para la detección y determinación de los créditos fiscales omitidos; así como el artículo 92 del Código Tributario citado, para allegarse las pruebas necesarias, en su caso, formular la declaratoria de

perjuicio al fisco federal, la querrela y la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público Federal y, en su caso, ejercer la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Diversas Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda tienen facultades para allegarse pruebas o proporcionar información relativa de los delitos fiscales a la Procuraduría Fiscal de la Federación y, otras unidades, tienen facultades para presentar en forma directa la denuncia penal ante el Ministerio Público Federal, previamente cumpliendo con los requisitos contenidos en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismo que textualmente dispone:

“Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.

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 lo establecido en los artículos 102, 103 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.

...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el fin de formular ante el Ministerio Público el requisito de procedibilidad que corresponda, podrá allegarse de los datos necesarios para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales.”

La Procuraduría Fiscal de la Federación, es la encargada principal de realizar la presentación de la Denuncia, acompañada de la declaratoria de perjuicio al Fisco Federal y la Querrela correspondiente, ante el Ministerio Público Federal competente, para la persecución del delito de defraudación Fiscal.

La Procuraduría Fiscal de la Federación tiene en su cargo un Procurador Fiscal que, a su vez, tiene un Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, quien se auxilia para sus funciones con dos directores, la Dirección General de Delitos Fiscales y la Dirección General de Delitos Financieros Fiscales, quienes se encargan principalmente de la investigación, formulación, declaratoria de perjuicio y de la denuncia ante el Ministerio Público Federal para la persecución de los delitos en materia fiscal, entre los principales, el delito de defraudación fiscal.

Es conveniente precisar, cuales son las Unidades Administrativas que tienen las antecitadas facultades y que se encuentran contenidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo las siguientes:

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

...

B. Unidades Administrativas Centrales:

....

....

....

XXIX. Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

XXIX.1. Dirección General de Delitos Fiscales;

XXIX.2. Dirección de Defraudación Fiscal;

XXIX.3. Dirección de Contrabando;

Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

Artículo 15. Compete a la Unidad de Inteligencia Financiera:

...

Artículo 15-F. Compete a la Dirección General Adjunta de Procesos Legales:

Artículo 15-H. Compete a la Dirección de Formulación y Seguimiento de Denuncias:

Artículo 38. Compete a la Unidad de Política de Ingresos:

Artículo 50. Compete a la Unidad de Legislación Tributaria:

Artículo 53. Compete a la Dirección General Adjunta de Legislación de Derechos, Productos y Aprovechamientos:

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

Artículo 82. Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales:

...

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

Artículo 82-B. Compete a la Dirección de Contrabando:

Artículo 83. Compete a la Dirección General de Delitos Financieros y Diversos:

Artículo 83-A. Compete a la Dirección de Delitos Financieros:

Artículo 84. Compete a la Dirección de Delitos Diversos.

Artículo 85. Compete a la Dirección General de Control Procedimental:

Artículo 86. Compete a la Dirección de Control Procedimental “A”:

Artículo 87. Compete a la Dirección de Control Procedimental “B”:

Artículo 87-A. Compete a la Dirección de Control Procedimental “C”: I. “

Asimismo, el Secretario de Hacienda y Crédito Público, mediante decreto publicado el 11 de abril de 2017, expide el Manual de Organización General de la Secretaría y Crédito Público,²⁹ que regula la Organización y funciones de la propia Secretaría, en la señala las funciones tanto de la Secretaría de

²⁹ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 2017, en vigor al día siguiente.

Hacienda y Crédito Público y las correspondientes de la Procuraduría Fiscal de la Federación; que se auxilia del Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones quien, a su vez, cuenta con dos directores, el Director General de delitos fiscales y el Director General de delitos Financieros y Diversos; tal y como lo dispone, en los siguientes puntos:

“1.5 Procuraduría Fiscal de la Federación

...

...

...

...

1.5.4 Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones

1.5.4.1 Dirección General de Delitos Fiscales

1.5.4.2 Dirección General de Delitos Financieros y Diversos”

Por otra parte, el artículo 31 fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en vigor, en concordancia con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismos que textualmente señalan:

“Artículo. 31...

Fracción XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales ...”

“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 aduaneras 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: ...”

De lo anterior, se podrá apreciar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es el principal Órgano que tiene las facultades de recaudación de los ingresos del Estado; facultades que ejerce a través del Servicio de Administración Tributaria, órgano creado el 15 de diciembre de 1995, que se encarga de la recaudación de los ingresos tributarios a nivel federal en nuestro país.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus Unidades Administrativas, órganos desconcentrados como la Procuraduría Fiscal de la Federación o el Servicio de Administración Tributaria, podrán ejercer las facultades de la formulación e integración de la Querrela, Declaratoria de Perjuicio al Fisco Federal y, la respectiva, denuncia ante el Ministerio Público Federal por los posibles delitos fiscales, tanto de los contribuyentes como de los servidores públicos involucrados en el ejercicio de sus funciones.

3.3. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la creación del Órgano Desconcentrado del Servicio de Administración Tributaria y su Ley respectiva, la que entraría en funciones el 01 de julio de 1997. Órgano desconcentrado, con todas las facultades de recaudación y, en su caso, de hacer cumplir a los

gobernados coactivamente, mediante sus procedimientos administrativos de ejecución.

Es conveniente precisar que, el Servicio de Administración Tributaria tiene diversos fines, mismos que se encuentran en el artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que a la letra señala:

“Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.”

Asimismo, en el Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, señala lo siguiente:

“Artículo 32.- Compete a la Administración General de Evaluación:

V.- Coordinar sus acciones con la Procuraduría Fiscal de la Federación, la Procuraduría General de la República, las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y el Órgano Interno de Control en dicho órgano desconcentrado, para dar seguimiento a los asuntos de su competencia.”

De lo anteriormente descrito, se podrá apreciar que no se encuentra contemplado como uno de sus fines, la implementación de una política de detección y prevención, recordemos que una de las mejores formas

de solucionar los problemas, es evitarlos; lo que se lograría implementando nuevos sistemas, para detectar y prever las diversas formas de evasión fiscal, entre ellas, principalmente la defraudación fiscal.

No obstante, es conveniente precisar que el Servicio de Administración Tributaria, a través de sus Unidades Administrativas, ejerce sus facultades de comprobación fiscal contenidas en los artículos del 42 al 58, todos del Código Fiscal de la Federación en vigor, las que aplica y ejecuta mediante diligencias administrativas consistentes en visitas domiciliarias principalmente las generales, gabinete o inspeccionales.

Es importante subrayar que las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria en vigor, tienen facultades para allegarse de información, documentos y pruebas necesarias, para compartir en forma coordinada con las autoridades administrativas competentes, como la Procuraduría Fiscal de la Federación, para proceder a la formulación de la Querrela, Declaración de Perjuicio al Fisco Federal y la Denuncia ante el Ministerio Público Federal competente, en su caso, para el ejercicio de la acción penal en contra de aquellos que realicen posibles hechos constitutivos de delitos fiscales, entre ellos, la Defraudación Fiscal; Unidades Administrativas que encuentran jurídicamente

su existencia en el Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria, misma que señala en su fracción X, y en la estructura orgánica del Servicio de Administración Tributaria, en la forma siguiente:

“X. Objetivos y Funciones

1. Jefatura del Servicio de Administración Tributaria

1.1 Administración General de Recaudación

1.1.1 Administraciones Desconcentradas de Recaudación

1.2 Administración General de Aduanas

1.2.1 Administraciones de Aduanas

1.3 Administración General de Auditoría Fiscal Federal

1.3.1 Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal

1.4 Administración General de Auditoría de Comercio Exterior

1.4.1 Administraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior

1.4.1.1. Administraciones de Auditoría de Comercio Exterior

1.4.1.2. Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior

1.5. Administración General de Grandes Contribuyentes

1.6. Administración General de Hidrocarburos

1.8 Administración General Jurídica

1.8.1 Administraciones Desconcentradas Jurídicas

1.8.1.1 Subadministraciones Desconcentradas Jurídicas

1.12 Administración General de Evaluación

2. Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria”

Estructura Orgánica del Servicio de Administración Tributaria

“1. Jefatura del Servicio de Administración Tributaria

1.1 Administración General de Recaudación

1.1.1 Administraciones Desconcentradas de Recaudación

1.1.1.1 Subadministraciones Desconcentradas de Recaudación

1.2 Administración General de Aduanas

- 1.2.1 Administraciones de Aduanas
 - 1.2.1.1 Subadministraciones de Aduanas
 - 1.2.1.2 Verificadores y Técnicos de las Aduanas
- 1.3 Administración General de Auditoría Fiscal Federal
 - 1.3.1 Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal
 - 1.3.1.1 Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal
- 1.4 Administración General de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.4.1 Administraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.4.1.1 Administraciones de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.4.1.2 Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior
- 1.5 Administración General de Grandes Contribuyentes
- 1.6 Administración General de Hidrocarburos
- 1.7 Administración General de Servicios al Contribuyente
 - 1.7.1 Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente
 - 1.7.1.1 Subadministraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente
- 1.8 Administración General Jurídica
 - 1.8.1 Administraciones Desconcentradas Jurídicas
 - 1.8.1.1 Subadministraciones Desconcentradas Jurídicas
- 1.9 Administración General de Planeación
- 1.10 Administración General de Recursos y Servicios
- 1.11 Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información
- 1.12 Administración General de Evaluación
- 2. Órgano Interno de Control en el SAT”

3.3.1. FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL Y SU DETECCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

En primer lugar, se tiene la facultad que otorga la Constitución Federal al Congreso de la Unión en sus artículos 73 en las fracciones IV, VII, XXIX y 115 fracción IV, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la federación; facultades que otorgan facultades para la creación de leyes, reformas, derogaciones o, en su caso, de abrogaciones de las leyes fiscales; las que se aplican, en concordancia, con lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de Nuestra Carta Magna, que señala las facultades que se otorgan a los órganos recaudadores, que disponen textualmente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad: ...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto

...

XXIX. Para establecer contribuciones:”

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

“Artículo 115

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:

...

...

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 las entidades federativas 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.”

“Artículo 31 Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. ... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Se aprecia en el orden constitucional que, el Congreso de la Unión, tiene facultades para crear leyes sustantivas que regulen la actividad recaudatoria y coactiva, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mismas que se encuentran previstas en la siguiente legislación: Código Fiscal de la Federación, Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria, Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Reglamento Interno de la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público, Ley del Servicio de Administración Tributaria, Ley Aduanera, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley de Comercio Exterior, entre otras.

3.3.2. VISITA DOMICILIARIA

Una de las facultades por excelencia del Servicio de Administración Tributaria, es la de realizar visitas domiciliarias a los contribuyentes, con la finalidad de verificar y comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, situación jurídica que encuentra su fundamento legal en lo dispuesto por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismo que textualmente dispone:

"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 aduaneras** 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:

I.-...

II.-...

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

Como se podrá apreciar en este artículo, las facultades esenciales, son las de practicar visitas domiciliarias con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. No obstante, también se podrá observar que no hay un

sistema de detección de prevención, así como tampoco lo hay previsto en otras disposiciones relativas a las facultades de comprobación fiscal.

Para ello, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a aplicar determinados lineamientos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, siendo los principales:

1.- Ordenar mediante escrito la visita domiciliaria, reuniendo los requisitos del artículo 38 del Código Tributario.

2.- Señalar en la orden de visita el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita.

3.- Señalar en la orden de visita el nombre de la persona o personas a quienes se deba efectuar la visita.

4.- Señalar las personas autorizadas para llevar a cabo la diligencia administrativa, y actuar conjunta o separadamente.

5.- En las órdenes de visita deberá contener impreso el nombre del visitado, en el caso del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

6.- Notificar la orden de visita al contribuyente, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante, señalar que las autoridades fiscales tienen como límite ordinario, un plazo máximo de 12 meses, para concluir la visita domiciliaria, después de haber sido notificado el inicio de las facultades de comprobación fiscal, de acuerdo a lo previsto por el artículo 46-A primer párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Por otra parte, es conveniente señalar que la práctica de las visitas domiciliarias de las autoridades fiscales, ejercen una presión psicológica al contribuyente visitado, situación que lo obliga a cumplir con sus obligaciones fiscales y, no únicamente cuando se le ha visitado, sino también para que en un futuro cumpla espontáneamente con dichas obligaciones.

3.3.3. VISITA DE INSPECCIÓN

De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 42 fracción V, y 49 fracción II, ambos del Código Fiscal de la Federación en vigor, se prevén las facultades de la autoridad fiscal para realizar las visitas de inspección, las que deben cumplir con los mismos requisitos de legalidad, previstos en el artículo 44 del citado Código tributario; con excepción, de que se puede llevar a cabo la diligencia, con quien se encuentre en el domicilio visitado y no dejar citatorio para el representante legal o el contribuyente interesado, conforme lo dispuesto por el artículo 49 del multicitado Código; debido a que,

estaría en desventaja jurídica la autoridad fiscal a no hacerlo en forma de sorpresa, para realizar la revisión fiscal.

Es conveniente precisar que, las visitas de inspección, son relativas a la: **a)** expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, solicitud o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; **b)** revisión de máquinas, sistemas y registros electrónicos; **c)** inspección de marbetes o precintos de botellas de alcohol o en cajetillas de cigarros; **d)** revisión de cajetillas de cigarros para su venta que tengan código de seguridad o que éste sea auténtico; **e)** inspección de la documentación que acredite la propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de mercancías de procedencia extranjera; **f)** inspección de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior.

3.3.3.1. VISITA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

Una de las visitas de inspección más comunes, es la visita de expedición de comprobantes fiscales en los negocios con establecimiento al público en general, en este tipo de visitas es posible detectar si los contribuyentes realizan ilícitamente defraudación fiscal, pretendiendo evadir al fisco, no

expidiendo comprobantes fiscales, no solicitando al cliente sus datos completos conforme al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, para posteriormente emitir sus comprobantes digitales por internet.

En este tipo de actividades, el vulgo de las personas podrían considerar que se está ante la presencia del delito de defraudación fiscal; sin embargo, es preciso subrayar que la autoridad fiscal tiene facultades no únicamente de inspección sino también de determinación; en el caso de que un contribuyente no realice la expedición de comprobantes fiscales estaría ante la situación jurídica de una infracción al no expedir comprobantes fiscales y sería procedente la imposición de una multa, posteriormente, el contribuyente al no presentar en su declaración los impuestos correspondientes por la omisión de los ingresos al no expedir comprobantes fiscales, incurriría en otra omisión, que sería motivo de la imposición de otra multa, pero ello, no sería suficiente para imputarle que ha cometido el delito de defraudación fiscal. En la práctica, si durante la visita de inspección se detectada esta omisión, la autoridad fiscal, se encuentra con las facultades de determinar la imposición de una multa por concepto de la omisión de ingresos y si se omite también la presentación de las declaraciones y lo hace por un lapso de doce meses, la autoridad fiscal estaría en

la posibilidad jurídica de instaurar el procedimiento para presentar la denuncia ante el Ministerio Público Federal para la persecución el delito de defraudación fiscal por equiparación, previsto en el artículo 109 fracción V, del Código Fiscal de la Federación en vigor; sin embargo, el acto de la autoridad sería improcedente por inconstitucional, por ausencia de tipificación, razones jurídicas señaladas en los puntos 3.9, 4.3, 5.8, 5.9 y 5.11, de análisis del delito de la defraudación fiscal, en el presente trabajo.

Sin embargo, la autoridad fiscal previamente a constituir y proceder en contra del omiso de las declaraciones previsto en el artículo 109 y su fracción V del Código Tributario, debe ejercer sus facultades de determinación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en vigor, y tener certeza de que el gobernando evadió al fisco federal y que reúne los requisitos de procedencia en materia penal, para la persecución del delito y el ejercicio de la acción penal ante el Ministerio Público Federal.

3.3.4. VISITA DE GABINETE O ESCRITORIO

La visita de gabinete es conocida también como visita de escritorio; sin embargo, dicha visita no está denominada en el Código Fiscal de la Federación como visita de escritorio, y su regulación se

encuentra prevista en el artículo 48³⁰, en el que se describe requisitos siguientes:

1.- La notificación consistirá en una solicitud de documentos y no en una orden de visita, esta se notificará de acuerdo a lo previsto por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

2.- En la solicitud se contendrá el lugar y el plazo que para dar cumplimiento a la información y documentos solicitados.

3.- La Información y documentación requerida deberá proporcionarse por la persona a quien se le requirió o, en su caso, a su representante legal.

4.- Las autoridades fiscales formularán un oficio de observaciones, en el que harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente, mismo que se notificará de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

5.- La autoridad fiscal cuando no haya realizado observaciones le comunicará al contribuyente la conclusión de la revisión de gabinete y los documentos presentados.

6.- El contribuyente contará con veinte días después de notificado el oficio de observaciones para aportar pruebas, con la finalidad de desvirtuar los hechos y circunstancias contenidos en el oficio de

³⁰ Artículo 48 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

observaciones, u optar por corregir su situación fiscal. Tratándose de empresas multinacionales el plazo será de dos meses y podrá ampliarse en un mes más a petición del interesado.

7.- Cuando el contribuyente no desvirtúe los hechos y circunstancias y también no corrija su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución con la determinación de las contribuciones o aprovechamientos omitidos, misma que se notificará legalmente al contribuyente.

3.3.5. VERIFICACIÓN EN MATERIA ADUANERA

El procedimiento en materia aduanera se inicia de forma oficiosa, la autoridad administrativa es la que por iniciativa realiza la revisión y diligencias necesarias para detectar la posible evasión de la declaración de impuestos en la importación de mercancías en nuestro país y detectar el contrabando o la defraudación fiscal. Iniciado el procedimiento, se da continuidad al mismo en forma oficiosa, aplicando diversas formas de verificación, en forma general se dividen en dos procedimientos, primer reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento aduanero; el primero, se lleva a cabo por verificadores de aduanas, empleados o servidores públicos de la aduana; el segundo reconocimiento aduanero, no lo efectúan empleados o servidores de las aduanas, sino dictaminadores aduaneros, autorizados por el Servicio

de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Aduanas.

Entre las verificaciones más ordinarias, son las del primer reconocimiento o reconocimiento único, realizada en la aduana, en la presentación de pasajeros a nivel internacional, sea terrestre, marítimo o aéreo; otro segundo reconocimiento aduanero, es el que se lleva a cabo en los recintos fiscales o depósitos fiscales; también las autoridades aduaneras, realizan operativos para realizar la verificación de mercancías en transporte de vehículos, generalmente, tráileres o tracto camiones; en otros casos, se realizan las visitas domiciliarias en materia aduanera.

3.3.5.1. VERIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN TRANSPORTE

De acuerdo a lo precisado en los párrafos anteriores, las autoridades aduaneras, tienen facultades de comprobación fiscal para verificar mercancías en transporte; los operativos que realizan deben de reunir los requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación en vigor, en concordancia, con la Ley Aduanera. Las autoridades fiscales principales para el ejercicio de estas facultades, son las Administraciones Aduaneras y las administraciones Locales de Auditoría Fiscal, que se encuentran investidas con dichas facultades, para realizar verificaciones de mercancías en transporte vehicular,

para ello, se requiere que tengan una orden de verificación y se encuentren legalmente comisionados los verificadores actuantes, para llevar a cabo la diligencia de verificación, debiendo ajustarse a la legalidad prevista por el artículo 42 de Código Fiscal de la Federación, con relación a lo que disponen los artículos 46, 98 fracción III, 150 y 153, todos de la Ley Aduanera en vigor.

Al respecto, es preciso señalar que la autoridad aduanera se encuentra facultada para llevar las mercancías a un recinto fiscal en el caso de que el interesado no acredite la legal estancia de las mercancías en el país con el pedimento y la factura respectivas, siempre y cuando levante previamente la autoridad fiscal, un acta circunstanciada ajustándose a derecho y notificándola legalmente al interesado, sujeto a la diligencia administrativa de verificación de mercancías en transporte.

3.3.5.2. VERIFICACIÓN EN EL REGIMEN DE DEPOSITO FISCAL

La verificación de mercancías en Depósito Fiscal, se encuentra regulado por el artículo 119 de la Ley Aduanera en vigor, mismo que señala que los Almacenes Generales de Depósito serán autorizados en términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, depósito en el que los interesados podrán dejar las mercancías e, incluso, llegar a venderlas a sus clientes o a terceros,

siempre y cuando hayan cumplido con el pago de los impuestos y cuotas compensatorias correspondientes; tal y como lo dispone el artículo antecitado, mismo que a la letra señala:

“ARTICULO 119. El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras. El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias.

Los almacenes generales de depósito que cuenten con la autorización a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir en cada local en que mantengan las mercancías en depósito fiscal, con los siguientes requisitos:

....

....

Para destinar las mercancías al régimen de depósito fiscal será necesario cumplir en la aduana de despacho con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a este régimen, así como acompañar el pedimento con la carta de cupo. Dicha carta se expedirá por el almacén general de depósito o por el titular del local destinado a exposiciones internacionales a que se refiere la fracción III del artículo 121 de esta Ley, según corresponda, y en ella se consignarán los datos del importador, exportador o agente aduanal, que promoverá el despacho.”

3.3.5.3. VERIFICACIÓN CON MECANISMO DE SELECCIÓN AUTOMATIZADO O SELECCIÓN ALEATORIA (SEMÁFORO ALEATORIO)

De acuerdo a lo previsto por el artículo 43 de la Ley Aduanera en vigor, después de elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones por el interesado, está obligado a presentar las mercancías ante la autoridad aduanera y activar el mecanismo de selección automatizado, en caso, de que sea afirmativo (rojo), la autoridad aduanera realizará el reconocimiento aduanero de las mercancías y, en caso, negativo (verde), la autoridad aduanera

procederá a no realizar el reconocimiento aduanero y a entregar de inmediato las mercancías.

Tal y como se dispone textualmente el citado artículo 43 de la Ley Aduanera:

"ARTICULO 43. Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento o aviso consolidado, ante la autoridad aduanera y **se activará el mecanismo de selección automatizado** que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. **En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento** ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal.

Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del **mecanismo de selección automatizado determina que no debe practicarse el reconocimiento aduanero, se entregarán éstas de inmediato.**"

3.4. PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La Procuraduría Fiscal de la Federación es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creado mediante decreto publicado el 31 de diciembre de 1947, mismo que entró en vigor el 01 de enero de 1948, con las funciones de representar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante los Tribunales de la República; actualmente la representa, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y el Poder Judicial de la Federación. Se crea la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Federación, publicada mediante decreto en el diario oficial de la federación, el 13 de diciembre de 1949 y entra en vigor el 1 de enero de 1950. En forma genérica se

puede decir que, es una dependencia administrativa de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, y se encarga de asesorar y representar al titular de la misma en asuntos jurídicos; así como, resguardar el interés fiscal de la Federación y en forma específica es la encargada de realizar la investigación, denuncia y persecución de los delitos fiscales y presentarla ante el Ministerio Público Federal y ejercer la representación ante los órganos judiciales competentes.

La Procuraduría Fiscal de la Federación, se auxilia de un Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones y, este a su vez, de dos direcciones, la Dirección de General de delitos fiscales y la Dirección de delitos financieros y diversos; las que podrán ejercer las facultades de comprobación fiscal señaladas en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes aplicables, e imponer las sanciones pecuniarias correspondientes por infracciones y delitos a dichas leyes; formular y abstenerse de presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio; formular la petición de sobreseimiento del proceso penal, así como otorgar el perdón, en los casos que proceda, cuando se trate de delitos fiscales, así como la facultad de denunciar o querellarse ante el Ministerio Público Federal, por los hechos que puedan constituir posibles delitos fiscales, así como de los contribuyentes como de los

servidores públicos de la Secretaría, en el desempeño de sus funciones.

Lo anterior encuentra su sustento legal, en lo previsto por el artículo 2 y 10, del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con relación a los puntos 1.5, 1.5.4, 1.5.4.1 y 1.5.4.2, todos del Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 2017, mismo que entró en vigor al día siguiente de su publicación, y que textualmente señalan lo siguiente:

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

...

B. Unidades Administrativas Centrales:

....

....

....

XXIX. Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

XXIX.1. Dirección General de Delitos Fiscales;

XXIX.2. Dirección General de delitos fiscales y diversos;

Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

XV. Representar, con excepción del juicio de amparo cuando se actúe como Autoridad Responsable, el interés de la Federación en controversias fiscales;

...

XVII. Representar al Secretario ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los juicios que se interpongan en contra de las resoluciones que se dicten en los términos de la fracción anterior;

...

XXVI. Ejercer, en materia de infracciones o delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o

material para ello; formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal o, tratándose de delitos previstos en leyes financieras, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría manifiesten no tener objeción en su otorgamiento; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos, deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia a que se refiere este artículo;

...

XXVIII. Denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegarse de los elementos probatorios del caso, darle la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquéllos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría, y formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón legal, siempre y cuando las áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento;

XXIX. Ejercer en materia penal, en las materias que no estén expresamente asignadas por este Reglamento a otras unidades administrativas de la Secretaría, las facultades que señalen a ella misma las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores, al sistema de ahorro para el retiro, así como las previstas en otras leyes de la competencia de la Secretaría; ...”

Unidades Administrativas de la Procuraduría Fiscal de la Federación que tiene facultades antecitadas, y que se precisan en las disposiciones en el Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siguientes:

“**1.5** Procuraduría Fiscal de la Federación

...

...

...

...

1.5.4 Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones

1.5.4.1 Dirección General de Delitos Fiscales

1.5.4.2 Dirección General de Delitos Financieros y Diversos”

A mayor abundamiento, es de señalar que la función principal de la Procuraduría Fiscal de la Federación, es la formulación de la Querrela, la declaratoria de perjuicio causado al fisco federal y la presentación de la denuncia, ante el Ministerio Público Federal; sin embargo, la Procuraduría Fiscal de la Federación no realiza la función esencial de una Procuraduría, **la representación social de los individuos**, lo que significa, que es un órgano que no procura la defensa de los intereses violados de los individuos de la sociedad, tal y como lo señala la Dra. Doricela Mabarak Cerecedo, "La Procuraduría Fiscal es la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fue creada única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de esta Secretaría de Estado, y por lo tanto, su nombre (Procuraduría) no guarda ninguna relación con la significación que tanto constitucional como legalmente se le da a una Procuraduría (Representación Social) Investigadora y Persecutora de Delitos, ... En efecto, en este caso simplemente se está frente a un órgano jurídico de la Administración, que representa fundamentalmente los intereses del Fisco Federal."³¹

³¹ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Penal Fiscal*, Lazcano Garza Editores, Monterrey, Nuevo León. México 1993. pág. 172.

3.4.1. PROCEDIMIENTO DE DECLARATORIA DE PERJUICIO AL FISCO FEDERAL, QUERRELLA Y DENUNCIA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Como se ha visto en los puntos anteriores de este capítulo, algunas de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueden denunciar y querrellarse en forma directa ante el Ministerio Público Federal, por la constitución de posibles delitos fiscales; la Procuraduría Fiscal de la Federación es por excelencia, la que ejerce la facultada para recibir de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria e integrar todos los elementos y allegarse toda la información, documentos y pruebas necesarias para proceder a formular la Declaración de Perjuicio del Fisco Federal y presentar la Denuncia y Querrela ante el Ministerio Público Federal, por los posibles delitos fiscales, sean de los contribuyentes presuntos responsables o de los servidores públicos en funciones; lo anterior encuentra su sustento jurídico, en los artículos 2, apartado B, fracciones XXIX, XXIX.1, XXIX.2, y XXIX.3; 10 fracciones XV, XVII, XXVI, XXVIII y XXIX, ambos de Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda Crédito Público en concordancia con los puntos 1.5, 1.5.4., 1.5.4.1 y 1.5.4.2, todos del Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la

Federación el 11 de abril de 2017, mismo que entró en vigor al día siguiente de su publicación.

A mayor abundamiento, es de señalar que tanto la Procuraduría Fiscal de la Federación y el Servicio de Administración Tributaria, son órganos desconcentrados que pertenecen a la estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus diversas Unidades Administrativas, tienen las facultades para informar y entregar las pruebas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, para la formulación de la querrela, la declaración de perjuicio al fisco federal y la denuncia respectiva, para su presentación ante el Ministerio Público Federal, de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y la Ley del Servicio de Administración Tributaria, con relación a lo previsto por el Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria, mismo que precisa las Unidades Administrativas competentes, siguientes:

“Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria

X. Objetivos y Funciones

1. Jefatura del Servicio de Administración Tributaria

1.1. Administración General de Recaudación

1.1.1. Administraciones Desconcentradas de Recaudación

1.2. Administración General de Aduanas

1.2.1. Administraciones de Aduanas

1.3. Administración General de Auditoría Fiscal Federal

1.3.1. Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal**1.4. Administración General de Auditoría de Comercio Exterior****1.4.2. Administraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior****1.4.1.1. Administraciones de Auditoría de Comercio Exterior****1.4.1.2. Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior****1.5. Administración General de Grandes Contribuyentes****1.6. Administración General de Hidrocarburos****1.8 Administración General Jurídica****1.8.1 Administraciones Desconcentradas Jurídicas****1.8.1.1 Subadministraciones Desconcentradas Jurídicas****1.12 Administración General de Evaluación****2. Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria”**

Por otra parte, es conveniente precisar que el procedimiento administrativo en materia de delitos fiscales, concluye cuando es presentada la Querrela, la Declaración de Perjuicio del Fisco Federal y la Denuncia ante el Ministerio Público Federal; siendo este último, el único Órgano que tiene la facultad de ejercer la investigación, persecución y, en su caso, ejercer la acción penal en todos los delitos federales, entre ellos, el delito de Defraudación Fiscal.

3.5. PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y EL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL

La existencia de la Procuraduría General de la República, se encuentra sustentada jurídicamente en los artículos 76, 89, fracción IX, 102 Apartado A, fracciones II, III, IV y último párrafo, todos de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos

en vigor, mismos que contienen las facultades del Senado para la creación de la Procuraduría General de la República como un Órgano Autónomo con personalidad jurídica y patrimonio propio, con las facultades de investigación, allegarse documentos y pruebas para la persecución de los delitos federales, entre ellos, el delito de Defraudación Fiscal y, en su caso, ejercer la acción penal, mismos que textualmente disponen:

“Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

XIII.- Integrar la lista de candidatos a Fiscal General de la República; nombrar a dicho servidor público, y formular objeción a la remoción que del mismo haga el Ejecutivo Federal, de conformidad con el artículo 102, Apartado A, de esta Constitución, y

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

IX.- Intervenir en la designación del Fiscal General de la República y removerlo, en términos de lo dispuesto en el artículo 102, Apartado A, de esta Constitución;

Artículo 102.

A.- El Ministerio Público de la Federación se organizará en una Fiscalía General de la República como órgano público autónomo, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio.

Para ser Fiscal General de la República se requiere: ser ciudadano mexicano por nacimiento; tener cuando menos treinta y cinco años cumplidos el día de la designación; contar, con antigüedad mínima de diez años, con título profesional de licenciado en derecho; gozar de buena reputación, y no haber sido condenado por delito doloso.

El Fiscal General durará en su encargo nueve años, y será designado y removido conforme a lo siguiente:

I. ...

II.- Recibida la lista a que se refiere la fracción anterior, dentro de los diez días siguientes el Ejecutivo formulará una terna y la enviará a la consideración del Senado.

III.- El Senado, con base en la terna y previa comparecencia de las personas propuestas, designará al Fiscal General con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes dentro del plazo de diez días.

IV.- El Fiscal General podrá ser removido por el Ejecutivo Federal por las causas graves que establezca la ley. La remoción podrá ser objetada por el voto de la mayoría de los miembros presentes de la Cámara de Senadores dentro de un plazo de diez días hábiles, en cuyo caso el Fiscal General será restituido en el

ejercicio de sus funciones. Si el Senado no se pronuncia al respecto, se entenderá que no existe objeción.

V.-...

VI.- ...

Corresponde al Ministerio Público de la Federación la persecución, ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal; y, por lo mismo, solicitará las medidas cautelares contra los imputados; buscará y presentará las pruebas que acrediten la participación de éstos en hechos que las leyes señalen como delito; procurará que los juicios federales en materia penal se sigan con toda regularidad para que la impartición de justicia sea pronta y expedita; pedirá la aplicación de las penas, e intervendrá en todos los asuntos que la ley determine.”

De lo anterior, se precisa en el último párrafo que, el Ministerio Público Federal es el único órgano con facultades para la investigación, persecución y, en su caso, el ejercicio de la acción penal en materia de delitos federales.

En ese orden de ideas, es trascendental conocer cuáles son los funcionarios que están investidos con las facultades propias del Ministerio Público Federal, para ello, se encuentran previstos en el artículo 4 de las fracciones I a la XIII, del Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, el señala que son Agentes del Ministerio Público Federal, los siguientes:

“Artículo 4. Son agentes del Ministerio Público de la Federación:

- I.-** El Procurador;
- II.-** Los Subprocuradores;
- III.-** Los Fiscales Especializados;
- IV.-** El Visitador General;
- V.-** El Coordinador de Supervisión y Control Regional;
- VI.-** El Coordinador de Asuntos Internacionales y Agregadurías;
- VII.-** Los Titulares de las Unidades Especializadas;
- VIII.-** Los Titulares de las Unidades Administrativas Especializadas creadas por Acuerdo del Procurador, en términos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14 de la Ley Orgánica;
- IX.-** Los Directores Generales:

- a). De Control de Averiguaciones Previas;
- b). De Control de Procesos Penales Federales;
- c). De Control de Juicios de Amparo;
- d). De Control de Procesos Penales y Amparo en materia de Delincuencia Organizada;
- e). De Control de Procesos Penales y Amparo en materia de Delitos Federales;
- f). De Asuntos Jurídicos;
- g). De Constitucionalidad;
- h). De Análisis Legislativo y Normatividad;
- i). De Atención y Seguimiento a Recomendaciones y Conciliaciones en materia de Derechos Humanos;
- j). De Procedimientos Internacionales;
- k). Jurídico en Materia de Delitos Electorales;
- l). De Averiguaciones Previas y Control de Procesos en materia de Delitos Electorales;
- m). De Evaluación Técnico Jurídica;
- n). De Asuntos Internos;
- o). De Delitos Cometidos por Servidores Públicos de la Institución, y
- p). De Apoyo Jurídico y Control Ministerial en Delincuencia Organizada;

X.- Los Titulares de las Delegaciones;

XI.- Los servidores públicos que tengan bajo su mando agentes del Ministerio Público de la Federación que ejerzan atribuciones previstas en el artículo 4 de la Ley Orgánica, siempre que cumpla con los requisitos que para ser agente del Ministerio Público de la Federación prevén las disposiciones aplicables y se sujeten al cumplimiento de las obligaciones para dicho cargo;

XII.- Los visitadores, y

XIII.- Aquellos servidores públicos a los que el Procurador confiera dicha calidad mediante Acuerdo.”

En esa tesitura, los funcionarios antecitados son los únicos que tienen facultades de Agente de Ministerio Público Federal, para la investigación e integración de los elementos y pruebas, relacionados con hechos que puedan constituir posibles delitos fiscales federales y su persecución y ejercicio de la acción penal ante los Tribunales Federales competentes.

Asimismo, encuentra su sustento jurídico en la jurisprudencia creada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que

dispone y es obligatoria en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo en vigor, lo siguiente:

“DELITOS FISCALES. LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE LA OFENDIDA SE QUERELLE Y EN SU CASO EL MINISTERIO PÚBLICO EJERZA ACCIÓN PENAL, NO SE INTERRUMPEN CON LAS ACTUACIONES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NI CON LAS DE LA REPRESENTACIÓN SOCIAL EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 92/2000, sostuvo que ***el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal***, al que puede coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos y con los límites que marcan las leyes; correspondiendo a la autoridad hacendaria el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante algún acto de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales conoce de hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede presentar inmediatamente la querrela respectiva, sin importar el estado que guarden sus actuaciones, ya que en el procedimiento que se inicie, el Ministerio Público Federal realiza las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado. En ese sentido, y considerando que los delitos fiscales perseguibles por querrela únicamente se rigen por los plazos establecidos en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse que las actuaciones realizadas tanto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como por la autoridad ministerial en la averiguación previa no interrumpen los plazos para que la ofendida se querelle ni para que si procede, el Ministerio Público ejerza acción penal, esto es, tiene que ejercer dicha acción antes de que fenezcan los plazos de tres o cinco años (de acuerdo al supuesto que se actualice) establecidos en el citado precepto legal.”³²

3.6. ÓRGANOS DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SUS ETAPAS APLICABLES EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Es conveniente señalar que los Órganos que intervienen en el procedimiento penal, en materia de delitos federales, es el Ministerio Público Federal y los Órganos Jurisdiccionales Federales, que son: el Juez de Control, el Juez de Enjuiciamiento y el Tribunal de Alzada; mismos que corresponden en el mismo orden, al Juez de Distrito en materia penal y,

³² Tesis 1a./J. 96/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIII, enero de 2011. pág. 106.

en su caso, al Juez de Enjuiciamiento, y al Tribunal Colegiado de Circuito como Tribunal de Alzada para conocer de las sentencias definitivas en contra de las sentencias del Juez de Distrito en materia penal; de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 3, en sus fracciones VII, X, XV y XVI y 211 en sus fracciones I, II y III, ambos del Código Nacional de Procedimientos Penales, mismos que textualmente disponen:

“Artículo 3o. Glosario

Para los efectos de este Código, según corresponda, se entenderá por:

...

VII.- Juez de control: El Órgano jurisdiccional del fuero federal o del fuero común que interviene desde el principio del procedimiento y hasta el dictado del auto de apertura a juicio, ya sea local o federal;

...

X.- Órgano jurisdiccional: El Juez de control, el Tribunal de enjuiciamiento o el Tribunal de alzada ya sea del fuero federal o común;

...

XV.- Tribunal de enjuiciamiento: El Órgano jurisdiccional del fuero federal o del fuero común integrado por uno o tres juzgadores, que interviene después del auto de apertura a juicio oral, hasta el dictado y explicación de sentencia, y

XVI.- Tribunal de alzada: El Órgano jurisdiccional integrado por uno o tres magistrados, que resuelve la apelación, federal o de las Entidades federativas.

Artículo 211. Etapas del procedimiento penal

El procedimiento penal comprende las siguientes etapas:

I.- La de investigación, que comprende las siguientes fases:

a).- Investigación inicial, que comienza con la presentación de la denuncia, querrela u otro requisito equivalente y concluye cuando el imputado queda a disposición del Juez de control para que se le formule imputación, e

b).- Investigación complementaria, que comprende desde la formulación de la imputación y se agota una vez que se haya cerrado la investigación;

II.- La intermedia o de preparación del juicio, que comprende desde la formulación de la acusación hasta el auto de apertura del juicio, y

III.- La de juicio, que comprende desde que se recibe el auto de apertura a juicio hasta la sentencia emitida por el Tribunal de enjuiciamiento.”

De lo anterior, se precisa que la actividad del Ministerio Público Federal comienza con **la primera etapa** con la Investigación inicial, que inicia a partir del recibimiento de la Querrela, Declaratoria de perjuicio y la Denuncia, con sus pruebas respectivas; presentada por las Autoridades Fiscales en forma directa o por la Procuraduría Fiscal de la Federación, esta fase confluye, cuando el Ministerio Público Federal formula la imputación y pone a disposición al imputado ante el Juez de Control.

La segunda etapa, se denomina fase complementaria que, inicia desde que se presenta la formulación de la imputación y concluye hasta el cierre de la investigación, en esta parte el Ministerio Público puede continuar con la investigación siempre y cuando, esté autorizado por el Juez de Control, para determinar los posibles hechos delictivos y formule la acusación correspondiente.

La tercera etapa, es la conocida Intermedia o preparación del juicio, esta inicia con la formulación de la acusación y concluye con el auto de apertura de juicio, el que tendría conocimiento de causa, el Juez de Enjuiciamiento.

La cuarta etapa, es propiamente la del juicio que inicia con el auto de apertura de juicio y concluye cuando el Juez de Enjuiciamiento dicta sentencia y

explica su contenido; en materia de delitos fiscales sería competente el Juez de Distrito.

La quinta etapa, es ante los Tribunales de Alzada, que son los Tribunales Colegiados de Circuito, que conocerían los amparos en contra de las sentencias definitivas de los Juzgados de Distrito, en materia penal federal.

A mayor abundamiento, es importante señalar que los jueces federales penales son competentes materialmente para conocer de los delitos en materia federal y que se encuentran previstos en las leyes federales, como el Código Fiscal de la Federación que prevé el delito de Defraudación Fiscal y el delito de Equiparación a la Defraudación Fiscal, en los artículos 108 y 109 respectivamente; tal y como lo dispone el artículo 50 fracción I e inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación en vigor, mismo que textualmente señala:

“Artículo 50. Los jueces federales penales conocerán:

I.- De los delitos del orden federal.

Son delitos del orden federal:

a) .- Los previstos en las leyes federales y en los tratados internacionales. En el caso del Código Penal Federal, tendrán ese carácter los delitos a que se refieren los incisos b) a l) de esta fracción;

... “

3.7. TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Los antecedentes, de la creación del actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa,³³ inició con la Ley de Justicia Fiscal que entró en vigor el primero de enero de 1937, integrado con 15 magistrados que podían actuar en Pleno o en Salas, eran cinco Salas y cada Sala se integraba con tres Magistrados y su competencia, únicamente, fue en materia fiscal. En el siguiente año, en 1938, la Ley de Justicia Fiscal es abrogada y entra en vigor el Código Fiscal de la Federación, quedando igual la competencia en materia fiscal.

En 1967, se crea la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, incrementando a veintidós el número de Magistrados y a siete las Salas. Mas el presidente que no integraría las Salas; además, se introduce el concepto de Organismo Fiscal Autónomo y las facultades para conocer de los juicios de lesividad.

En 1978, se legisla y la substituye una nueva Ley, en la que se crean las Salas Regionales y la Sala Superior; así también, se creó el recurso de revisión que se reguló para conocimiento y resolución, a la Sala Superior.

³³ *Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa*. Módulo Tomo III, Instituto de Estudios Sobre Justicia Administrativa. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, noviembre de 2000. pág. 55.

En 1983, se crea un nuevo Código Fiscal de la Federación, en el que se instituye la figura de la Queja.

En 1996, entra en vigor la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, modificando la Sala Superior, de nueve Magistrados a once, y conformando dos secciones para funcionar, cada una con cinco Magistrados.

En el año de 2000, se modifica la ley Orgánica, cambiando el nombre del Tribunal Fiscal de la Federación a Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la que se incrementa la competencia de los actos de la autoridad administrativa federal; así como la forma de integrar jurisprudencia; también cambia, el nombre de Procedimiento Contencioso Administrativo por el de Juicio Contencioso Administrativo.

Y actualmente, el 18 de julio de 2016, se modifica la ley orgánica del Tribunal y cambia el nombre de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a Tribunal Federal de Justicia Administrativa; siendo trascendental la implementación del Sistema Nacional Anticorrupción, con sujeción a lo dispuesto por el artículo 113 de Nuestra Carta Magna; así como la aplicación de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, misma que entró en vigor el 19 de julio de 2017.

Por otra parte, es conveniente precisar que el Tribunal se integra con tres Órganos Colegiados, a saber, la Sala Superior, la Junta de Gobierno y Administración, y las Salas Regionales, tal y como lo dispone el artículo 6 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en vigor³⁴, mismo que literalmente señala:

“Artículo 6. El Tribunal se integra por los órganos colegiados siguientes:

- I.- La Sala Superior;
- II.- La Junta de Gobierno y Administración, y
- III.- Las Salas Regionales.”

Así también, el artículo 42 de la citada Ley Orgánica, dispone quienes son los funcionarios que integran el Tribunal, mismo que precisa lo siguiente.

“Artículo 42. El Tribunal tendrá los servidores públicos siguientes:

- I.- Magistrados de Sala Superior;
- II.- Magistrados de Sala Regional;
- III.- Magistrados de Sala Especializada en materia de Responsabilidades Administrativas;
- IV.- Magistrados Supernumerarios de Sala Regional;
- V.- Secretario General de Acuerdos;
- VI.- Secretarios Adjuntos de Acuerdos de las Secciones;
- VII.- Secretarios de Acuerdos de Sala Superior;
- VIII.- Secretarios de Acuerdos de Sala Regional;
- IX.- Actuarios;
- X.- Oficiales Jurisdiccionales;
- XI.- Titular del Órgano Interno de Control;
- XII.- Secretarios Técnicos, Operativos o Auxiliares;
- XIII.- Director del Centro de Estudios sobre Justicia Administrativa, y “

³⁴ Nueva Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016.

3.7.1. SALA SUPERIOR

La Sala Superior se integra por dieciséis Magistrados, la cual funcionará en Pleno General, integrado por los dieciséis Magistrados, uno de ellos, será el Presidente de la Sala Superior, diez Magistrados integran la primera y segunda sección, tres Magistrados integran la tercera sección y, dos de ellos, serán los que conforman la Junta de Gobierno y Administración.³⁵

El Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior, es competente para elegir el Presidente entre los magistrados de la Sala Superior, aprobar la elección de los Magistrados del Tribunal, en general es competente para resolver todas aquellas situaciones que sean de interés para el Tribunal.

Las secciones primera y segunda, son competentes para elegir el presidente de la Sección, resolver juicios con características especiales, resolver sobre interlocutorias de los incidentes, resolver sobre recursos de reclamación y la Queja.

La sección tercera, es competente para elegir al presidente de su sección; resolver sobre los recursos de apelación interpuestos en contra de las resoluciones dictadas en materia de Responsabilidades Administrativas; ejercer la facultad de atracción

³⁵ Artículos 7, 8, 9, 10 y 11, de la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa en vigor.

cuando es de falta graves o trascendental en materia de Responsabilidades Administrativas; resolver el recurso de reclamación en términos de la Ley General de Responsabilidades Administrativas; conocer sobre el recurso que determina la calificación de falta grave de responsabilidades administrativas; fijar jurisprudencia; imponer la medidas precautorias y cautelares en materia de responsabilidades administrativas; fincar e imponer sanciones y la indemnización para la reparación de los perjuicios y daños causados por los servidores públicos o particulares, así como a las personas morales, que resulten responsables.

3.7.2. SALAS REGIONALES

Las Salas Regionales están integradas por tres Magistrados, funcionan en forma colegiada y son competentes para conocer de los juicios procedentes de acuerdo al artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, funcionará en el territorio nacional y se dividirá en regiones con los límites territoriales que se determinen en el Reglamento Interior del Tribunal, conforme a los estudios y propuesta de la Junta de Gobierno y Administración.

Para el funcionamiento del Tribunal, tendrá Salas Regionales Ordinarias que conocerán de los juicios que sean procedentes de acuerdo a lo previsto por el

artículo 3 de la ley Orgánica del Tribunal; las Salas Auxiliares se encargarán de apoyar a las Salas Ordinarias o Especializadas, diversas de las que se dicten en vía sumaria; Salas Especializadas, que serán aquellas que se dediquen a un área específica, así como aquellas en materia de la Ley General de Responsabilidades Administrativas; y las Salas Mixtas, que tendrán dos de las funciones, de las anteriores Salas.³⁶

Las Salas Regionales, son competentes para conocer en términos del artículo 3 y 4 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en vigor, para resolver sobre los juicios que se instauren en materia de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

3.7.2.1. JUICIOS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS FEDERALES

La jurisdicción administrativa en México, tiene una función primordial, para resolver las controversias que se susciten entre el Estado y los particulares, entiéndase la jurisdiccional administrativa, en el mismo sentido que señala El Doctor Manuel Lucero Espinosa, "... la jurisdicción administrativa se refiere a las instancias que tienen los gobernados para impugnar los actos administrativos

³⁶ Artículo 28 de la Ley Orgánica de la Ley Federal de Justicia Administrativa en vigor.

ante tribunales, sean estos administrativos o judiciales.”³⁷

En ese orden de ideas, los Juicios Contencioso Administrativos Federales, son procedentes para resolver las controversias que existen entre el Estado y el gobernado en materia administrativa, en especial, este juicio es viable para resolver las controversias en materia administrativa, en lo que corresponde al delito de defraudación fiscal.

Es importante subrayar que, en caso de resultar condenada la persona en el delito de defraudación fiscal, las sanciones correspondientes son la sanción administrativa y la sanción penal; la sanción administrativa es la sanción pecuniaria o económica, y la sanción penal es la sanción consistente en la privación de la libertad.

La sanción administrativa, se dilucida en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la sanción penal, se resuelve ante los Tribunales Judiciales Federales en materia penal, que son competentes para aplicar las sanciones penales correspondientes a la privación de la libertad, del sujeto que resulte responsable del delito de defraudación fiscal.

³⁷Lucero Espinosa, Manuel. *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*. Editorial Porrúa, Sexta Edición. México 2000. pág. 15.

3.7.2.1.1. JUICIO TRADICIONAL

El juicio en la vía tradicional, es el Juicio Contencioso Administrativo Federal, que se substancia con todas las promociones en impresión de papel, integrando un expediente también en papel; en la vía tradicional, también es aplicable el juicio en la vía sumaria y el juicio de resolución exclusiva de fondo.

La demanda deberá contener los requisitos previstos en el artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor,³⁸ después de ser notificada la resolución impugnada, la demanda deberá ser presentada en el plazo de treinta días, en términos del artículo 13 en sus fracciones I y II, de la citada Ley Federal.

En el caso, de que un servidor público se encuentre involucrado en un delito de defraudación fiscal, la Sala Especializada sería la competente en materia de Responsabilidades Administrativas, en cuanto a las sanciones pecuniarias y, la parte conducente en materia penal, sería el Ministerio Público Federal para la persecución del delito de defraudación fiscal, posteriormente, serían competentes los Tribunales Federal del Poder judicial de la Federación, para resolver la controversia en materia penal del delito de Defraudación fiscal.

³⁸Artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, última reforma publicada DOF 27-01-2017.

3.7.2.1.2. JUICIO SUMARIO

El juicio en la vía sumaria, es procedente en contra de resoluciones definitivas cuyo importe económico impugnado, sin considerar los accesorios, no exceda de quince veces el salario mínimo general, aplicable a la Ciudad de México, elevado al año. Es importante aclarar que, no obstante, se encuentre en salarios mínimos previsto en el artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor, su aplicación no es en salarios mínimos sino en Valor de Unidad de Medida y actualización correspondiente, la que se publicará en el Diario Oficial de la Federación y realizada por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía y Informática.

El juicio sumario, es procedente en contra de las resoluciones dictadas por las Autoridades Fiscales, Organismos Fiscales Autónomos, las que impongan multas o sanciones, sean pecuniarias o restitutorias; por infracción a las normas administrativas federales, las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto no exceda el importe señalado en el párrafo antecitado; las que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía otorgada a favor de la Federación; y aquellas que resuelvan un recurso administrativo, y no exceda del importe señalado en los párrafos anteriores.

La demanda deberá cumplir con los requisitos del artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor,³⁹ e interponerse en un plazo de treinta días, posterior a la notificación de la resolución impugnada, en términos del artículo 13 en sus fracciones I y II, de la citada Ley Federal.

3.7.2.1.3. JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO

Para la procedencia de los Juicios denominados, Juicios de Resolución Exclusiva de Fondo,⁴⁰ el Tribunal creó Salas Regionales Especializadas, para conocer de Juicios de Resolución Exclusiva de Fondo, los que serán competentes, únicamente, sobre la impugnación de resoluciones definitivas relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, previstas en el artículo 42 fracciones II, III o IX, del Código Fiscal de la Federación y, la cuantía del asunto, sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada.

Los Juicios de Resolución Exclusiva de Fondo, se llevarán a cabo especialmente con los principios de oralidad y celeridad. El juicio será procedente, únicamente, para resolver sobre cuestiones de fondo

³⁹Artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, última reforma publicada DOF 27-01-2017.

⁴⁰Artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, última reforma publicada DOF 27-01-2017.

que refieran a los elementos de los impuestos, a saber: Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa, previstos en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en vigor, no se admitirán juicios que pretendan impugnar violaciones formales; así también, no será procedente el juicio cuando sea interpuesto un recurso administrativo y este se haya sobreseído, desechado o tenido por no presentado.

Los plazos de interposición para instaurar los juicios, serán los mismos que aplican para los juicios anteriores, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 en sus fracciones I y II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor, y no podrá ser instaurado el juicio en la vía tradicional, vía sumaria o en el Sistema del Juicio en Línea.

Además de los requisitos que debe contener la demanda, previstos por el artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el escrito de demanda deberá señalar: **1)** la manifestación expresa de que se opta por el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo; **2)** señalar la controversia de fondo en forma breve y concreta, y plantear la propuesta de la litis; **3)** señalar el origen de la controversia, si esta es derivada de la apreciación u omisión de los hechos, si se trata de la interpretación o aplicación de normas, del incumplimiento y sus efectos de la controversia; **4)** de

las coincidencias de los supuestos anteriores y por último, **5)** la manifestación de los conceptos de impugnación que trascienden a la controversia de fondo.

3.7.2.1.4. JUICIO EN LÍNEA

El 12 de junio de 2009, se publica en el Diario Oficial de la Federación, las reformas a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las que entran en vigor al día siguiente, para iniciar el desarrollo e instrumentación del Sistema del Juicio en Línea. Con fecha 10 de diciembre de 2010, se publica el Decreto que obliga al Tribunal a dar inicio sus operaciones del Sistema del Juicio en Línea, el día 07 de agosto de 2011.

El Sistema del Juicio en Línea, se substanciará en todas sus etapas y hasta el final del juicio, con todas las promociones en impresión digital, integrando un expediente también en digital y no impreso en papel. Se aplicará el Sistema Informático de Juicio en Línea para registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, transmitir, gestionar, administrar y notificar el procedimiento contencioso administrativo que se sustancie ante el Tribunal, de acuerdo como lo dispone el artículo 1-A de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor.

Para interponer demandas mediante el Sistema de Justicia en Línea del Tribunal, se requiere que previamente el interesado obtenga el registro y autorización de la Firma Electrónica Avanzada, la Clave de Acceso y Contraseña, con las cuales se tendrá acceso al sistema y los archivos electrónicos que contengan las constancias que integran el expediente electrónico, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 58-E de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Cabe hacer mención que, todas las promociones que se presenten mediante el Sistema de Justicia en Línea, después de recibidas electrónicamente, se emitirá en vía electrónica el Acuse de Recibo electrónico correspondiente, señalando fecha y hora de recibido.

En cuanto las notificaciones que se realicen a las partes del juicio, estas se llevarán a cabo también mediante el Sistema de Justicia en Línea, incluyendo aquellas que deban ser personales, por correo certificado con acuse de recibo o por oficio, las que se enviaran en vía electrónica al correo electrónico señalado para tal efecto, haciéndose constar mediante la generación del acuse de recibo electrónico de la notificación correspondiente.

Es conveniente precisar, que el único Juicio que no se podrá tramitar en el Sistema de Juicio en Línea, será el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, tal y como lo dispone el artículo 58-17 en su último párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor.

3.7.2.1.5. JUICIO DE LESIVIDAD

El Juicio de Lesividad, es el que Autoridad Fiscal instaura en contra de una resolución administrativa definitiva, que es favorable al particular y que podrá interponerlo, en un plazo de cinco años, tal y como lo dispone el artículo 13 fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor, mismo que textualmente señala.

"III.- De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda."

Cabe mencionar, que los juicios de lesividad violan el principio de seguridad jurídica al particular, puesto que la resolución que le es favorable, la autoridad fiscal se encuentra en la posibilidad jurídica de impugnarla hasta cinco años posterior al momento de tener conocimiento de la

resolución favorable, ello, viola el principio de equidad procesal, al existir una gran diferencia entre los plazos para interponer la demanda; el particular tiene 30 días, mientras que la autoridad fiscal cuenta con cinco años, para interponer la demanda, al que decida emplazar al demandado particular; situación jurídica que viola el principio de equidad procesal y seguridad jurídica, causando consecuencias y efectos jurídicos al particular si la sentencia es revocada al gobernado, es decir, la sentencia tendría efectos retroactivos e inconstitucionales al particular; criterio sostenido por el Magistrado Lic. Augusto Fernández Sagardi, en los términos siguientes: "... es una seria afectación a la garantía de seguridad jurídica de los ciudadanos que ocurrieron a las autoridades competentes con el afán de conseguir precisamente, una resolución expresa, que les resultó favorable."⁴¹

3.7.3. SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Es necesario precisar, que la sanción es el castigo que se impone a una persona por incurrir en la violación a una norma jurídica o haber incurrido en el incumplimiento de una obligación prevista en dicha norma, sea esta administrativa o penal.

El Doctor en Derecho Miguel Acosta Romero, define a la sanción administrativa en los siguientes

⁴¹ Instituto de Estudios Sobre Justicia Administrativa. Ob. Cit. pág. 134.

términos: "... puede definirse como el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiendo por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad."⁴²

Cuando el gobernado incurre en la omisión del cumplimiento de una obligación fiscal, la autoridad administrativa se encuentra en la posibilidad de aplicar una sanción administrativa, que es la imposición de una multa, no obstante, en forma coercitiva obligue al gobernado al pago de los créditos fiscales omitidos. Sin embargo, cuando en dicho incumplimiento se ha incurrido en una violación no únicamente de carácter administrativo, sino con hechos posiblemente constitutivos de delito de defraudación, las sanciones correspondientes no serían exclusivamente sanciones administrativas sino también se podrían imponer sanciones penales, que sería competencia de los Órganos Judiciales Federales, después de la persecución de delito por el Ministerio Público Federal y su radicación, proceso y sentencia por un Órgano Judicial Federal, competente en materia penal.

Las autoridades administrativas, únicamente, son competentes para la imposición de sanciones

⁴² Acosta Romero, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. Tercera Edición. México 2001. pág. 570.

administrativas económicas, es decir, de carácter pecuniario, mismas que tienen la finalidad de disciplinar al infractor, tal y como lo sustenta el Doctor Emilio Margáin Manautou, de la siguiente forma: "La multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de un crédito fiscal."⁴³

El gobernado se encuentra en la posibilidad jurídica de impugnar la resolución definitiva que impone la multa administrativa, mediante la interposición del recurso administrativo de revocación correspondiente o, en su caso en forma optativa, interponer el Juicio Contencioso Administrativo Federal correspondiente, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

3.8. SISTEMA NACIONAL ANTICORRUPCIÓN, FUNCIONAMIENTO Y APLICACIÓN DE LA LEY GENERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS.

El 18 julio de 2016 se publica la nueva Ley General de Responsabilidades Administrativas y, entra en vigor el 19 de julio de 2017, la cual abroga a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, a la Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas, y se derogan los Títulos Primero, Tercero y Cuarto de la

⁴³ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, Vigésima Segunda Edición. México 2014. pág. 346.

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

El Sistema Nacional Anticorrupción, tiene como finalidad la de prevenir, detectar y sancionar a los servidores públicos que incurran en responsabilidades administrativas y denunciar ante el Ministerio Público Federal o Ministerio Público del fuero común correspondiente, los hechos que puedan constituir posibles delitos; así también, se encargará de la fiscalización y control de los recursos públicos, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Sistema Nacional Anticorrupción, tendrá un Comité Coordinador que estará integrado con siete Titulares de los siguientes Órganos; **1)** Auditoría Superior de la Federación; **2)** Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción; **3)** Secretaría del Ejecutivo Federal responsable del control interno; **4)** presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y **5)** El presidente del organismo garante que establece el artículo 6° de Nuestra Carta Magna, éste organismo sea a nivel Federal o de las Entidades Federativas, es aquél organismo con autonomía constitucional especializado en materia de acceso a la información y protección de datos personales, de acuerdo a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública

Gubernamental (a nivel Federal) o a la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (a nivel Entidades Federativas); **6)** Representante del Consejo de la Judicatura Federal y **7)** Representante del Comité de Participación Ciudadana.

El Comité Coordinador tendrá las facultades y funciones de coordinar con los organismos de las Entidades Federativas y, estos últimos, tendrán la facultad y obligación de coordinar con los organismos locales, para llevar a cabo la prevención, detección y, en su caso, la aplicación de las sanciones administrativas correspondientes de los servidores públicos que realicen hechos que incurran en responsabilidades administrativas o incluso faltas graves, y denunciar hechos que puedan constituir posibles delitos ante el Ministerio Público competente.

Todos los organismos o unidades responsables del control interno, serán competentes para la investigación de las responsabilidades de los servidores públicos o de los particulares involucrados, mismos que tendrán facultades para sancionarlos, en tratándose de faltas que no sean graves. En el caso de faltas graves o la de responsabilidad de particulares, será competente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En concordancia con lo anterior, serán creadas las **autoridades investigadoras** que serán las encargadas de la investigación de las faltas administrativas; **las autoridades substanciadoras** serán las encargadas de dirigir y conducir el procedimiento de desde la admisión del informe de la presunta responsabilidad administrativa hasta la conclusión de la audiencia inicial, esta autoridad no podrá ser la autoridad investigadora; y, por último, las **autoridades resolutoras** que serán las encargadas de resolver sobre la presunta responsabilidad administrativa en el caso de faltas administrativas no graves. En el caso de faltas graves, así como de aquéllas en que se encuentren involucrados particulares será competente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

La Auditoría Superior de la Federación, tendrá a su cargo la facultad ejercer las investigaciones correspondientes de las presuntas responsabilidades administrativas que sean procedentes ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Fiscalía Especializada para el Combate a la Corrupción, para el caso de las promociones ante el Tribunal Federal en cita, deberán de contar con cinco Salas Especializadas en materia de Responsabilidades Administrativas, a partir del 19 de julio de 2017, entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

Por otra parte, es importante subrayar que en el caso de que resulten no únicamente responsabilidades administrativas sino hechos que puedan constituir posibles delitos, se realizará la denuncia de hechos ante la Fiscalía Especializada Anticorrupción o, en su caso, ante el Ministerio Público competente, sea Federal o del fuero común, tal y como lo dispone los artículos 10, 11 y 199, de la Ley General de Responsabilidades Administrativas en vigor, mismos que a la letra rezan:

"Artículo 10. Las Secretarías y los Órganos internos de control, y sus homólogas en las entidades federativas tendrán a su cargo, en el ámbito de su competencia, la investigación, substanciación y calificación de las Faltas administrativas.

...
...

Además de las atribuciones señaladas con anterioridad, los Órganos internos de control serán competentes para:

I...

II...

III. Presentar denuncias por hechos que las leyes señalen como delitos ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción o en su caso ante sus homólogos en el ámbito local."

"Artículo 11. La Auditoría Superior y las Entidades de fiscalización superior de las entidades federativas serán competentes para investigar y substanciar el procedimiento por las faltas administrativas graves.

...

En los casos en que, derivado de sus investigaciones, acontezca la presunta comisión de delitos, presentarán las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público competente."

"Artículo 199. Las autoridades substanciadoras o resolutoras del asunto tienen el deber de mantener el buen orden y de exigir que se les guarde el respeto y la consideración debidos, por lo que tomarán, de oficio o a petición de parte, todas las medidas necesarias establecidas en la ley, tendientes a prevenir o a sancionar cualquier acto contrario al respeto debido hacia ellas y al que han de guardarse las

partes entre sí, así como las faltas de decoro y probidad, pudiendo requerir el auxilio de la fuerza pública.

Cuando la infracción llegare a tipificar un delito, se procederá contra quienes lo cometieren, con arreglo a lo dispuesto en la legislación penal."

3.9. ANÁLISIS DE LA PERSECUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En la práctica, se pueden observar diversos problemas desde el inicio de la formulación de la Querrela y Denuncia del Delito de Defraudación Fiscal, el Órgano con mayor experiencia en dicha actividad es la Procuraduría Fiscal de la Federación y, sin embargo, al existir numerosas Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y del Servicio de Administración Tributaria, con las mismas facultades para la formulación y denuncia de dicho delito, los criterios difieren desde el inicio de la investigación, el procedimiento de reunir las pruebas documentales e, inclusive, hasta en la presentación de la denuncia y formulación de la Querrela, ante el Ministerio Público Federal.

Así también, la Procuraduría Fiscal de la Federación cita a las personas presuntamente responsables para una audiencia administrativa, quienes comparecen y declaran con relación a los hechos e, inclusive, ofrecen y desahogan pruebas; el Órgano Administrativo pretende asimilar a una audiencia penal judicial, pero con demasiadas irregularidades, violaciones de procedimientos y

garantías individuales del particular; que evidencia, que la Procuraduría sólo utiliza dicho mecanismo para allegarse información y pruebas; todo ello, previamente a un procedimiento ante el Ministerio Público Federal, esta es una violación y transgresión de las garantías individuales y derechos humanos del particular, puesto que estos documentos e incluso declaraciones del presunto responsable, son aportadas y ofrecidas ante la autoridad administrativa o, en su caso, ante la Procuraduría Fiscal de la Federación, como medios de prueba; es conveniente precisar, que los presuntos responsables de un delito tiene derecho a reservarse el derecho a declarar y si realiza esta declaración, actualmente denominada entrevista, debe de hacerse ante la autoridad competente que es el Ministerio Público Federal o ante el Juez de Control, lo contrario, estaría violando el principio de la cadena de custodia, en materia de indicios y pruebas; así como el de garantía de audiencia y certeza jurídica del gobernado.

Por otra parte, el Ministerio Público Federal es el único Órgano con facultades omnímodas para la investigación y la persecución de los delitos federales; sin embargo, se tiene el problema de la falta de experiencia y de la escasa preparación del Ministerio Público en materia fiscal, lo que hace que el Ministerio Público considere como ciertos todos los hechos asentados en la Querrela y que los elementos de pruebas aportadas sean los procedentes y suficientes

para el ejercicio de la acción penal, esta situación jurídica y actitud del Ministerio Público, convierte a la Institución Ministerial en una agencia u oficina de cobro del Órgano Fiscal Hacendario, y deja a un lado su función principal, que es la de representación social.

Actualmente, con el nuevo sistema penal acusatorio y oral, se tienen ventajas enormes, todas las facultades del Ministerio Público Federal, son revisadas por el Juez de Control para integrar todos los elementos de pruebas y la procedencia de la constitución del posible delito de Defraudación Fiscal; dicha revisión, es a partir de la imputación del Ministerio Público, el auto de vinculación o sujeción a proceso, la acusación e investigación complementaria ordenada por el Juez de Control y, posteriormente, el auto de apertura de juicio.

Es conocimiento a todas luces que, el Ministerio Público Federal, es el único que tiene las facultades para la investigación y persecución del delito de defraudación fiscal; sin embargo, la autoridad fiscal tiene la facultad discrecional de solicitar al Ministerio Público Federal la continuación del ejercicio de la acción penal o dejar de hacerlo, con la condición de que el gobernado realice y cubra totalmente los pagos correspondientes del daño o perjuicio causado al fisco federal.

La autoridad fiscal, frecuentemente no comprueba las cantidades y el monto del daño o perjuicio causado al fisco federal, da por ciertas las cantidades de los créditos fiscales y supuestamente el daño causado al fisco, hechos que son improcedentes e ilegales puesto que la autoridad fiscal sólo realiza presunciones del delito fiscal cuando existe la omisión del cumplimiento de obligaciones fiscales o, simplemente, por no haber presentado las declaraciones en el plazo señalado por la ley fiscal. Sin que el contribuyente no se le conceda al derecho de revisión de las cantidades de los créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal.

Por lo que, la autoridad fiscal debe determinar con precisión las cantidades de los créditos fiscales omitidos y tener certeza jurídica, a cuánto asciende el daño o perjuicio causado al fisco federal e, inclusive, cuando el sujeto todavía está en un juicio y no se haya dictado sentencia, no se podría considerar que existe el delito de Defraudación Fiscal, puesto que dichas cantidades deben estar sujetas al derecho de audiencia del contribuyente a revisar las cantidades determinadas de los créditos fiscales, si estas procedentes y legales.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1. DELITOS FISCALES

Es conveniente comprender qué es el delito, la palabra delito viene del latín "**delinquere**" que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

De conformidad con lo previsto por el artículo 7° del Código Penal Federal en vigor, "*delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.*" De acuerdo a esta definición, para que exista el delito, necesariamente, tiene que estar contemplado en el Código Penal, lo cual no es del todo exacto; toda vez que el artículo 6° del Código Penal Federal, establece que es posible aplicar una ley especial, mismo que a la letra señala:

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

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

Como se podrá apreciar, efectivamente, el antecitado artículo permite la aplicación de leyes especiales, cuando algún delito no se encuentre

previsto en el Código Penal Federal, se deberá aplicar la Ley especial, en substitución de aquélla; sin embargo, pensando que fuera lo adecuado, aún existiría un grave problema, ya que en materia fiscal debe precisarse qué ley sería aplicable en el caso de dos leyes especiales; verbigracia, en el caso de la comisión del delito de contrabando, ¿cuál se aplicaría, el Código Fiscal de la Federación o la Ley Aduanera?

Independientemente de que no es el punto central de este trabajo profundizar sobre esta problemática, es esencial distinguir que tanto la Ley Aduanera como el Código Fiscal de la Federación, establecen de una manera contradictoria diversos delitos, entre ellos, el contrabando, toda vez que prevén los mismos supuestos jurídicos.

La Ley Aduanera en su artículo 176, considera que se comete una infracción y el Código Fiscal de la Federación en vigor, señala en su artículo 102 que se comete el delito de contrabando, razón por la que es importante hacer hincapié, que la legislación fiscal en ninguno de sus artículos define ni realiza una diferencia en cuanto lo que es la infracción fiscal y el delito fiscal, este grave error de técnica jurídica, deja en estado de indefensión e inseguridad jurídica al contribuyente, toda vez que en el caso de que un sujeto pasivo se ubique dentro de la hipótesis jurídica que prevé dicha infracción o el supuesto

delito, la autoridad fiscal podría estar en una situación arbitraria y aplicar cualesquiera de las normas jurídicas establecidas en la Ley Aduanera o en el Código Fiscal de la Federación.

Los delitos previstos en materia fiscal, se encuentran contenidos principalmente en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Aduanera, no obstante, la inexactitud comentada con antelación respecto a la aplicación ambigua de las infracciones y delitos en materia de contrabando. El Código Fiscal de la Federación contempla la mayoría de los delitos fiscales, entre ellos, los nominados e innominados; por tanto, su aplicación es mas concurrente en materia de los delitos fiscales.

Los delitos nominados e innominados que se encuentran en el Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

1.- El delito de encubrimiento, se encuentra previsto en el artículo 96, mismo que dispone, "Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito: ..." . El delito de encubrimiento se tipifica cuando después de la ejecución de los hechos se acredite que el presunto responsable tiene la intención de adquirir un lucro, coadyuve en cualquier forma al imputado para que lo

oculte, evite las investigaciones del delito o adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto ilícito.

2.- El delito de contrabando, se encuentra previsto en el artículo 102, mismo que dispone, que quien introduzca o extraiga del país mercancías, omitiendo el pago parcial o total de las contribuciones o cuotas compensatorias, sin permiso de la autoridad competente o, en su caso, de mercancía de importación o exportación prohibida.

También se considera contrabando, cuando se introduzcan mercancías extranjeras al interior del país de la zona libre; así como, quien extraiga mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que se le haya entregado legalmente por las autoridades fiscales.

3.- La presunción de contrabando, que se encuentra previsto en el artículo 103 del Citado Código, el cual dispone de veinte supuestos jurídicos y que regula diversas situaciones relacionadas con la ilegalidad de no tener la documentación que acredite la introducción de la mercancía en nuestro país; quien introduzca mercancía por lugares no autorizados o se realicen importaciones temporales no autorizadas o el retorno de mercancías; los pilotos omitan realizar la visita de inspección respectiva por la autoridad fiscal, se declare montos inferiores en el pedimento o

señale con inexactitud la clasificación arancelaria correspondiente a las mercancías declaradas.

4.- El delito de equiparación al contrabando, se encuentra prevista en el artículo 105, del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que cometerá el delito de contrabando quien: enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder mercancía y que no tenga documentación que acredite su legal estancia en el país; se introduzca mercancía extranjera de tráfico prohibido; el servidor público que autorice la internación de vehículos o mercancías sin la documentación legal que compruebe su legal estancias en el país, sin marbetes o precintos, correspondientes a la mercancía que lo requieran; la internación de vehículos o mercancía a la franja fronteriza, sin la documentación legal correspondiente o, en su caso, del retorno de los vehículos al extranjero internados temporalmente; retire del depósito, recinto o almacén fiscal, mercancía sin la autorización correspondiente; declare falsamente la certificación de origen de la mercancía; presente documentación falsa o alterada; transmitir al sistema electrónico para el trámite aduanero, información o datos distintos a la declaración presentada; aquél que viole los mecanismos de seguridad usados por la autoridad para la internación o exportación de mercancías; a quien utilice gafetes de identificación falsos; aquél que no declare lo que lleve consigo, en efectivo, cheques

nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente de treinta mil dólares de los Estados Unidos de América.

5.- El delito de defraudación fiscal, se encuentra previsto en el artículo 108, mismo que dispone: *"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"*⁴⁴.

6.- El delito de equiparación de defraudación fiscal, se encuentra prevista en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, mismo que prevé diversas hipótesis jurídicas que serán analizadas en el punto subsecuente correspondiente.

7.- En los artículos 110, 111 y 113, los tres del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone diversos **delitos innominados** referente a la inscripción al registro federal de contribuyentes; al domicilio fiscal; al registro de operaciones contables; así como a la conservación de la información de libros o sistemas electrónicos que la contengan, a la destrucción de la información; la

⁴⁴**Código Fiscal de la Federación,** Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 16 de mayo de 2017. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

determinación de pérdidas falsas; la omisión de presentar declaración informativa por más de tres meses; la divulgación de información; no cuente con los controles volumétricos, los destruya o los altere, relacionados con la gasolina, diésel, gas natural o gas licuado para combustión automotriz; al que altere o destruya aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados por las autoridades fiscales o haga uso ilícito de ellos; altere o destruya máquinas registradoras de operaciones de caja en las oficinas recaudadoras; aquél que adquiera o enajene comprobantes fiscales amparando operaciones inexistentes, falsas o realice actos jurídicos simulados.

8.- El artículo 112 del multicitado Código, prevé el **delito innominado** consistente, cuando el Depositario o Interventor designado por las autoridades fiscales y en perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otros los bienes depositados, se le impondrá una sanción de tres meses a seis años de prisión. Al respecto es conveniente señalar que, no obstante, se incurra en no tener una denominación del delito, este se identifica con el delito de abuso de confianza previsto en el artículo 382 y sus equiparables, ambos del Código Penal Federal.

9.- En los artículos 114, 114-A, 114-B y 115, todos del Código en cita; disponen diversos **delitos innominados** relacionados con los servidores públicos,

cuando realicen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento por escrito de autoridad fiscal competente; realicen la verificación de mercancías en transporte en lugares distintos a los recintos fiscales; aquél que amenace de cualquier modo a un contribuyente o a su representante, con formular una denuncia, querrela o declaratoria ante el Ministerio Público, para el ejercicio de la acción penal por la comisión de posibles delitos fiscales; aquél que revele información de la instituciones o de contribuyentes del sistema financiero; cuando se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado o, en su caso, las destruya o deteriore.

Es conveniente señalar que, no se encuentra previsto el delito de **Concusión** en legislación fiscal; sin embargo, es uno de los más frecuentes en el ejercicio y práctica profesional en el ámbito fiscal, el que se encuentra regulado en el artículo 218 del Código Penal Federal en vigor y dispone que se comete el **delito de concusión**, cuando: "... el servidor público exija a título de impuesto o contribución, recargo, renta, rédito, salario o emolumento, por sí o por medio de otro, dinero, valores, servicio o cualquiera otra cosa que no sea debida, o en mayor cantidad que la señalada en la Ley." Esta omisión es trascendental, y es conveniente modificar el Código Fiscal de la Federación para aplicar correctamente las

responsabilidades de los servidores públicos, con mayoría de razón, con la implementación del nuevo Sistema Nacional Anticorrupción, la aplicación de la nueva Ley General de Responsabilidades Administrativas que entró en vigor el 19 de julio de 2017, así como la competencia que tiene el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en materia de responsabilidades de los servidores públicos relacionados con el propio Sistema Anticorrupción reciente.

4.1.1. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

La defraudación fiscal es de los principales e importantes delitos en materia fiscal y, para su comprensión y significado, es conveniente enunciar algunas definiciones al respecto. La palabra **defraudación** deviene del latín **defraudatio**, que significa: "acción y efecto de engañar para sacar un provecho"⁴⁵, el prefijo "de" que significa: dirección de arriba abajo, alejamiento, privación; el semifijo **fraudis** que es genitivo de **fraus**, que significa: engañar, usurpar, despojar, burlar con fraude; **fraudulentus**, equivalente a fraudulento, engañoso, fingido, falaz, malicioso. Gramaticalmente es "engaño o acción contraria a la verdad o rectitud."⁴⁶

El artículo 11 Bis, apartado B, fracción VIII, del Código Penal Federal en vigor, dispone que se

⁴⁵ <http://etimologias.dechile.net/?defraudacio.n>

⁴⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob. Cit. pág. 1469.

podrán imponer a las personas jurídicas, algunas o varias de las consecuencias jurídicas, cuando hayan intervenido en la comisión del delito de Defraudación Fiscal o su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, el artículo 386 del Código Penal Federal, dispone textualmente lo siguiente:

"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, de acuerdo a lo dispuesto por artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone textualmente lo siguiente:

"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."

Los actos de la autoridad fiscal y diversas hipótesis jurídicas del delito de la defraudación fiscal, trasgreden las garantías individuales de los gobernados; por lo que, es conveniente realizar un análisis de cada uno de las hipótesis jurídicas del delito que nos ocupa en el presente trabajo de investigación.

4.1.2. HIPÓTESIS NORMATIVAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Es conveniente precisar, que a las hipótesis jurídicas previstas en el delito de defraudación fiscal, les es aplicable los métodos de interpretación jurídica, **exacto** y el de **strictus sensu**, previstos en los artículos 14 de la Constitución Federal y el 5 del Código Fiscal de la Federación en vigor, respectivamente; así como los *principios de taxatividad, seguridad y certeza jurídica*, los cuales señalan que la aplicación de los supuestos jurídicos previstos en la norma jurídica deben ser aplicados en forma exacta, tal y como se contienen en los mismos.

4.1.2.1. ENGAÑOS

Es conveniente precisar, que la hipótesis jurídica de "engaños" se encuentra en plural, es decir, para que se tipifique el delito cuando se produce engañar, este debe ser en dos o más engaños, y no con un solo evento o hecho de engaño, puesto que en materia penal se debe de interpretar las leyes penales aplicando el método exacto de interpretación jurídica, es decir, se debe de tipificar exactamente el hecho generador a la hipótesis prevista en la norma jurídica penal, tal y como lo dispone el artículo 14 de la Constitución Federal, el cual dispone:

"Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

...

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.**"

De lo anterior, se podrá apreciar que de acuerdo al artículo 14 antecitado, y al principio de taxatividad, sería improcedente e inconstitucional el delito de defraudación fiscal cuando no se produzcan dos o más engaños de acuerdo a lo previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé en forma plural que, se comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de **engaños** omita presentar total o parcialmente el pago de contribuciones.

Es aplicable a lo anterior, la siguiente tesis jurisprudencial creada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Décima Época, y obligatoria en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo en vigor, misma que a la letra señala:

"PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL EN SU VERTIENTE DE TAXATIVIDAD. ANÁLISIS DEL CONTEXTO EN EL CUAL SE DESENVUELVEN LAS NORMAS PENALES, ASÍ COMO DE SUS POSIBLES DESTINATARIOS.- El artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra el derecho fundamental de **exacta aplicación de la ley en materia penal** al establecer 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. Este derecho fundamental no se limita a ordenar a la autoridad jurisdiccional que se abstenga de interpretar por simple analogía o mayoría de razón, sino que es extensivo al creador de la norma. En ese orden, al legislador le es exigible la emisión de normas claras, precisas y exactas respecto de la conducta reprochable, así como de la consecuencia jurídica por la comisión de un

ilícito; esta descripción no es otra cosa que el tipo penal, el cual debe estar claramente formulado. Para determinar la tipicidad de una conducta, el intérprete debe tener en cuenta, como derivación del principio de legalidad, al de taxatividad o exigencia de un contenido concreto y unívoco en la labor de tipificación de la ley. Es decir, **la descripción típica no debe ser de tal manera vaga, imprecisa, abierta o amplia, al grado de permitir la arbitrariedad en su aplicación.** Así, el mandato de taxatividad supone la exigencia de que el grado de determinación de la conducta típica sea tal, que lo que es objeto de prohibición pueda ser conocido por el destinatario de la norma. Sin embargo, lo anterior no implica que para salvaguardar el principio de exacta aplicación de la pena, el legislador deba definir cada vocablo o locución utilizada al redactar algún tipo penal, toda vez que ello tornaría imposible la función legislativa. Asimismo, a juicio de esta Primera Sala, es necesario señalar que en la aplicación del principio de taxatividad es imprescindible atender al contexto en el cual se desenvuelven las normas, así como sus posibles destinatarios. Es decir, la legislación debe ser precisa para quienes potencialmente pueden verse sujetos a ella. En este sentido, es posible que los tipos penales contengan conceptos jurídicos indeterminados, términos técnicos o vocablos propios de un sector o profesión, siempre y cuando los destinatarios de la norma tengan un conocimiento específico de las pautas de conducta que, por estimarse ilegítimas, se hallan prohibidas por el ordenamiento. El principio de taxatividad no exige que en una sociedad compleja, plural y altamente especializada como la de hoy en día, los tipos penales se configuren de tal manera que todos los gobernados tengan una comprensión absoluta de los mismos, específicamente tratándose de aquellos respecto de los cuales no pueden ser sujetos activos, ya que están dirigidos a cierto sector cuyas pautas de conducta son muy específicas, como ocurre con los tipos penales dirigidos a los miembros de las Fuerzas Armadas."⁴⁷

4.1.2.2. APROVECHAMIENTO DE ERRORES

En el caso de la siguiente hipótesis jurídica, consistente en "*aprovechamiento de errores*", es aplicable los mismos argumentos y criterios jurídicos precisados en la hipótesis de engaños, puesto que se trata también de una hipótesis en plural; dicha hipótesis prevé varios eventos o hechos que el sujeto

⁴⁷ Tesis 1a./J. 54/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, Libro 8, julio de 2014. pág. 131.

activo del delito debe realizar, es decir, debe aprovecharse de dos o más errores y no de un solo error; situación jurídica que convierte en improcedente e inconstitucional el delito de defraudación cuando se trate, de dos o más de dos errores, que se realicen y sean aprovechados por la persona presuntamente responsable del delito de defraudación fiscal.

El aprovecharse del error implica una conducta pasiva y, estaríamos ante un acto por omisión, lo que nos lleva a una inexactitud jurídica, porque no se encuentra contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, ni en otra legislación, en qué casos se podría configurar que, una persona presunta responsable, se aproveche del error que comete la autoridad fiscal; ello, en aplicación del principio de taxatividad y el principio exacto, previsto en el artículo 14 de la Constitución Federal.

4.1.2.3. OMISIÓN DEL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN

Diversos actos de las autoridades fiscales sustentados jurídicamente en el artículo 109 en sus fracciones I y V, del Código Fiscal de la Federación en vigor, que regula la equiparación del delito de Defraudación Fiscal son improcedentes e inconstitucionales, debido a que el tipo penal de omisión del pago de alguna contribución, si bien es cierto que se encuentra prevista en el artículo 108

del Código Tributario en mención, también lo es que se trata de un delito genérico, el cual no subsume al delito previsto en el numeral 109, toda vez que se trata de diversos delitos. Por su parte, el artículo 109 en sus fracciones I y V, prevén que el delito **se tipificaría con la omisión o uso de declaraciones**; sin embargo, no incluye las hipótesis previstas de engaños y aprovechamiento de errores; por lo que, la citada disposición jurídica no tipifica el delito de defraudación fiscal. Y por otro lado el artículo 108 si bien es cierto que prevé los tipos penales de engaños y aprovechamiento de errores, **no incluye el tipo penal del uso de declaraciones previsto en el artículo 109**, ambos del mismo Código Tributario.

A mayor abundamiento, es de señalar que la simple omisión de no presentar la declaración de impuestos, durante un plazo de doce meses, no debe ser motivo legal suficiente para configurar un delito y proceder penalmente en contra del contribuyente.

Desde el punto de vista teleológico, resulta manifiesto que, la materia penal no es la vía primaria, a través de la cual el Estado debe alcanzar el objetivo de recaudar los impuestos de los contribuyentes; dado que ello, sería una actitud confiscatoria y de persecución inquisitoria, no sólo del patrimonio de los contribuyentes, sino de su libertad, provocando una amenaza y franca alteración

del principio de seguridad jurídica que debe regir en un Estado de derecho.

Lo anterior, estaría en oposición al principio recaudatorio del Estado, en razón de que los contribuyentes estarían impedidos para contribuir con el entero de los impuestos y, prácticamente, el Estado se cerraría las fuentes de sus ingresos. Además de que, está obligado a ejercer las facultades de comprobación fiscal previstas de los artículos 42 al 59 del Código Fiscal de la Federación en vigor, antes de proceder a considerar que es un delito, por la simple razón, de no presentar declaraciones y omitir el pago de algunas contribuciones.

Ahora bien, es importante subrayar que, el fraude se actualiza cuando el presunto responsable realiza el hecho de engañar o el hecho de aprovecharse del error, la hipótesis de la omisión es una consecuencia de las dos hipótesis anteriores; el artículo 108 dispone que, comete el delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores y, a causa de cualquiera de estas dos, se omite parcial o total el pago de las contribuciones.

Por lo que, es requisito ***sine qua non*** el hecho de que exista la hipótesis de engañar o se aproveche el presunto responsable de errores de la autoridad fiscal; **la omisión de no presentar declaraciones, representan hechos que, por sí solos, no tipificarían**

el delito de defraudación fiscal, previsto en el artículo 108 del Código de la materia, por ende, los actos de las autoridades resultarían improcedentes e inconstitucionales, violando con ello, el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este mismo orden de ideas, la simple omisión de presentación de declaración de impuestos en un plazo de doce meses para que se configure el delito equiparable de defraudación fiscal, no es suficiente; toda vez que, **no en todos los casos se actualiza la intencionalidad y el dolo en la comisión de omitir la declaración de los impuestos.** Por lo que, es dable considerar que al no haber dolo o mal fe, no sería procedente el delito de defraudación fiscal; puesto que se podría estar en la situación jurídica de inimputabilidad o patología mental, excluyentes del delito que la ley de la materia no prevé y no contempla, como son los elementos del dolo y mala fe, para la tipificación del delito, resultando en estos casos, que los actos de las autoridades fiscales sean improcedentes e inconstitucionales para la integración y procedencia del delito de defraudación fiscal.

4.1.2.4. OBTENCIÓN DE UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL

La hipótesis jurídica prevista en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, consistente en la obtención de un beneficio indebido,

se encuentra vinculada a la realización de las hipótesis jurídicas de engaños o aprovechamientos de errores, por sí sola no se tipifica un delito, es necesario que se realicen las hipótesis jurídicas señaladas, toda vez que son conjuntivas o copulativas a la hipótesis de obtener un beneficio indebido.

Así también, en la hipótesis de omitir el pago de contribuciones prevista en el mismo Código Tributario, por si sola esta hipótesis no configuraría un delito, esta hipótesis se encuentra vinculada al hecho de que el presunto responsable realice el hecho de realizar engaños o que se aproveche de errores, y que se actualice el que se omita el pago de las contribuciones o, en su caso, se haya obtenido un beneficio indebido, toda vez que la hipótesis jurídica de omisión es una consecuencia de la realización de realizar engaños o aprovecharse de los errores, tipos penales previstos en el artículo 108 del Código Tributario en cita: Además, sin considerar que la autoridad fiscal se encuentra obligada a acreditar que existió un daño o perjuicio al fisco federal, toda vez que en tratándose de delitos de carácter patrimonial, se debe acreditar el daño o perjuicio causado al fisco federal.

4.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO

Uno de los elementos importantes en los delitos es el sujeto activo, la persona física; sin embargo,

existen diversos criterios opuestos entre los autores, si la persona moral o persona colectiva puede ser sujeto en la comisión de los delitos. Algunos sostienen la tesis de que, la persona moral o jurídica colectiva puede ser sujeta del delito; y otros sostienen la tesis, que sólo la persona humana puede ser sujeta de delito, criterio último que no comparte el tutoriado y que es opuesto a la Dra. Mabarak Cerecedo y al criterio del maestro Carranca y Trujillo, de que las personas físicas son los únicos que pueden ser sujetas activas del delito por tener voluntad propia, y no así las personas jurídicas colectivas, la Dra. Mabarak Cerecedo señala: "... Nosotros estimamos que las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia, independiente de la de sus miembros, razón por la cual faltaría el elemento conducta, básico para la existencia del delito ..." ⁴⁸

La razón principal de sostener que, si es viable que las personas jurídicas colectivas sean sujetas de responsabilidades en materia penal, es que éstas se encuentran representadas legalmente por otras, así como las personas físicas pueden ser representadas legalmente por otras personas físicas y manifestar la voluntad del representado, también las personas jurídicas colectivas pueden ser sujetas de derechos y obligaciones al ser representadas legalmente por otras

⁴⁸ Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 24.

personas físicas, ésta representación legal expresa la voluntad del poderdante, las sociedades mercantiles tienen representación legal y personalidad jurídica y patrimonio propios, en consecuencia, son sujetas de derechos y obligaciones en los diferentes ámbitos jurídicos e, incluso, en las materias fiscal y penal, y es viable que la persona jurídica colectivas sea sujeta a un proceso penal y sentenciada, con todas las responsabilidades y sanciones que se puedan aplicar en el ámbito económico, con la excepción de la aplicación de penas corporales, evidentemente, no es aplicable penas de prisión a un ente social ficticio.

Las personas jurídicas colectivas realizan actividades y frecuentemente realizan la comisión de diversos delitos como son: el lavado de dinero, el enriquecimiento ilícito, el peculado, evasión de contribuciones fiscales, entre otros. Las que serían sujetas de las responsabilidades en que incurran, sin perjuicio de la responsabilidad fiscal o penal en que también incurran las personas físicas que pertenezcan a la estructura de la empresa.

La persona jurídica colectiva sería sujeta de responsabilidades penales, de acuerdo a lo previsto por los artículos 11 y 11 bis, ambos del Código Penal Federal, en concordancia con las sanciones previstas en los artículos 421 y 422 ambos del Código Nacional de Procedimientos Penales, consistentes en la aplicación de sanciones pecuniarias o multas; decomiso

de instrumentos, objetos o productos derivados del delito; la sanción de publicar la sentencia y la disolución de la persona jurídica colectiva; entre otras, que contengan las leyes federales y las del fuero común.

4.2.1. LA CONDUCTA

Los delitos pueden ser actos positivos por comisión y actos negativos por omisión; los primeros, son los que se realizan mediante una acción; los segundos, es la ausencia de una acción. La conducta es atribuible a las personas como resultado de acciones u omisiones que expresan la voluntad de la persona.

En la conducta se tienen tres elementos a considerar, la voluntad, el hecho físico y el fin u objetivo (intencionalidad), los que se conjugan con el factor del nexo causal, es decir, la vinculación que pueda existir entre la conducta y el resultado producido.

El maestro Fernando Castellanos Tena define que la conducta es: "... el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito."⁴⁹

El delito de defraudación fiscal contiene actos por comisión y actos por omisión; sin embargo, es

⁴⁹ Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos elementales de derecho penal. Editorial Porrúa, S.A., Quincuagésima Cuarta Edición. México 2017. pág. 149.

importante considerar que para se tipifique el fraude se debe realizar una acción u omisión con la intencionalidad de alcanzar el objetivo de engañar o, en su caso, de alcanzar un beneficio indebido, causando un daño o perjuicio al fisco federal; hecho que requiere, el elemento del dolo o la mala fe del contribuyente, para la constitución del delito. Al respecto, existen diversas causas en las que el contribuyente se podría encontrar en una situación que le imposibilite presentar sus declaraciones y el pago de contribuciones, en los plazos establecidos, verbigracia, haber sufrido el contribuyente un accidente y haber quedado en estado vegetativo e inconsciente, que no le permita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esta sería motivo suficiente para actualizar la causa excluyente de responsabilidad del delito, toda vez que no tiene la voluntad e intención o dolo, para la comisión u omisión del incumplimiento.

4.2.2. LA TIPICIDAD

La conducta para ser considerada como delito, debe ser, no únicamente antijurídica sino, que esa acción se encuentre debidamente encuadrada o encajada en la hipótesis jurídica de la norma penal, esto se conoce como la tipicidad de la conducta al delito.

Al respecto el maestro Carranca y Trujillo refiere que la conducta antijurídica es: "La acción

antijurídica ha de ser típica para considerarse delictiva”⁵⁰

Los elementos constitutivos de tipicidad y la conducta antijurídica deben estar previstos en la norma jurídica penal, para considerarse como delito. Esta es una de las garantías individuales consagradas y que sostiene el principio de seguridad jurídica, prevista en el artículo 14 de La Constitución Federal, al disponer lo siguiente:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

...

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.”

Por otra parte, el maestro Fernando Castellanos Tena, define a la tipicidad que es: “... el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la Ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa.”⁵¹

La Defraudación fiscal, en diversos casos, no se configura la tipicidad, como en lo previsto en las fracciones I y V, del artículo 109, con relación al

⁵⁰ Carranca y Trujillo, Raúl. *Derecho Penal Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Vigésimocuarta Edición. Primera Reimpresión. México 2016. pág. 406.

⁵¹ Castellanos Tena, Fernando. Ob. Cit. pág. 166.

artículo 108, ambos del Código Fiscal de la Federación en vigor, no procede la tipificación de la conducta omisiva en el delito genérico previsto en el artículo 108 del antecitado Código, al **no precisar que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado;** por ello, son dos delitos diferentes al ser diferentes las hipótesis jurídicas para su configuración y, no existe la subsunción en los mismos, por lo que es improcedente e ilegal el delito de defraudación fiscal; tal y como lo sustenta la jurisprudencia creada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que es obligatoria en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo, la que textualmente señala:

“FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.- De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que **el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia,** de manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto **en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales,** que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple

analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, **varían los elementos para su integración.**⁵²

4.2.3. LA ANTIJURÍDICIDAD

El elemento antijurídico, no únicamente se da en la materia penal, es aplicable en todas las áreas jurídicas, puede ser en civil, laboral, administrativo fiscal, en otras. Lo antijurídico no es solo estar en contra de la norma jurídica, este elemento es fundamental y se encuentra intrínsecamente relacionado con la conducta y, a su vez, está ligado a la tipificación.

La conducta del individuo al externarse se tiene que observar si se ubica en la hipótesis jurídica prevista en la norma, en el caso de no ubicarse, no significa que es contraria, faltaría el elemento contrario a lo previsto, es decir, la acción que se lleva a cabo sea contraria a la prevista en la hipótesis, esto es un hacer u omitir contrario a la hipótesis de la norma jurídica. El maestro Eduardo López Betancourt, señala que:

⁵² Tesis 1a./J. 38/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVIII, agosto de 2003. pág. 83.

“... una conducta se tiñe de antijuridicidad, cuando siendo típica, por haber conformidad al tipo, no existe a favor del sujeto una causa de licitud, una contra norma o norma permisiva.”⁵³

En materia fiscal, el no cumplir con la presentación de las declaraciones por más de doce meses, no obstante, se encuentre prevista como delito en la fracción V del artículo 109 del Código Tributario y esta situación jurídica sea contraria y equiparable al delito de defraudación fiscal; esto no es suficiente para considerar que es delito, se tiene que revisar si se cumplen con todos los elementos constitutivos del delito, entre ellos, el de la tipificación como se analizó con antelación; en consecuencia, no es procedente la configuración del delito de defraudación fiscal, contenidas en las hipótesis previstas en las fracciones I y V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en vigor, al no cumplir con el elemento del uso de las declaraciones para la tipificación del delito.

4.2.4. LA IMPUTABILIDAD

La imputabilidad es la capacidad de entender y de querer las consecuencias jurídicas, es decir, la persona que lleva a cabo una conducta debe tener conocimiento de lo que hace y tenga la capacidad de lo que está haciendo; aunque no tenga conocimiento de las penas, sabe qué es lo que hace con claridad y conciencia de ello, por ende, es una persona con

⁵³ López Betancourt, Eduardo. *El delito de fraude*. Editorial Porrúa, Cuarta Edición. México 1998. pág. 67.

capacidad y conciencia mental para imputársele un delito.

Las personas que no pueden ser sujetas de un delito son los inimputables, entre ellos, se encuentran los que tienen un trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, como son: una patología mental, psicosis, paranoia, estado de interdicción, ebrios consuetudinarios, entre otros; y que dicho trastorno, sea temporal o permanente, que no le permita tener conciencia de lo que está haciendo en el momento de la conducta delictiva.

En materia fiscal, se omiten las causas excluyentes del delito, entre ellas, los trastornos mentales, el miedo grave o temor fundado, que en ocasiones el contribuyente pudiera estar sufriendo y colocarlo en la imposibilidad jurídica de cumplir con sus obligaciones fiscales.

4.2.5. LA CULPABILIDAD

La Culpabilidad es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica del individuo, es la determinación de que la persona llevó a cabo hechos antijurídicos y que se encuentran tipificados en la norma jurídica penal, tomando en consideración el grado de intencionalidad, puede ser dolosa o culposa;

tal y como, lo dispone el artículo 8 del Código Penal Federal, mismo que a la letra señala:

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

El maestro Carranca y Trujillo señala que el Dolo es: “... el dolo puede ser considerado en su noción más general como intención, y esta intención ha de ser de delinquir, que obrará con dañada intención aquél que en su conciencia haya admitido causar un resultado ilícito.”⁵⁴

4.2.6. LA PUNIBILIDAD

La punibilidad, es la existencia de la sanción penal que se tiene como resultado de la conducta delictiva y que se tipifica a la hipótesis jurídica de la norma jurídica penal. También, se considera que es la imposición de la pena a la conducta del individuo que se configura en delito.

El maestro Fernando Castellanos Tena, se refiere a la punibilidad en los siguientes términos: “... En resumen, punibilidad es: a) Merecimiento de penas; b) amenaza Estatal de imposición de sanciones, si se llenan los presupuestos legales, y c) aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.”⁵⁵

⁵⁴ Carranca y Trujillo, Raúl. Ob. Cit. pág. 425.

⁵⁵ Castellanos Tena, Fernando. Ob. Cit. pág. 267.

4.3. EQUIPARACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En principio es conveniente señalar que, la palabra "equiparar", viene del latín "aequiparare", que significa, "igualar", "comparar"; y el sufijo "parar" deviene de "par" que significa "igual" o "semejante"⁵⁶. Por lo que, el significado de equiparar el delito, se entendería que los elementos que lo constituyen, sean iguales o semejantes a otro: en el caso, de la defraudación fiscal, las hipótesis de las fracciones I y V del citado numeral, incorporan un elemento diferente que es el uso o aplicación de las declaraciones, situación que hace diferente las hipótesis jurídicas para encuadrar al tipo penal previsto en aquéllas, señaladas en el artículo 108 del Código Tributario de la materia.

Existen diversas hipótesis jurídicas de la equiparación del delito de defraudación fiscal, las que se encuentran previstas en las fracciones I, II, III, IV, V y VIII, del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en vigor, las que regulan que se aplicarán las mismas sanciones del delito defraudación fiscal a quien:

I.- Consigne en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables, valor de actos o actividades, menores a los obtenidos; también, aquélla que declare en un mismo ejercicio fiscal, tener

⁵⁶ <http://etimologias.dechile.net/equiparar>

mayores erogaciones, con relación a sus ingresos acumulables y no compruebe la discrepancia.

II.- Omite enterar en el plazo señalado por la ley, las contribuciones retenidas o recaudadas.

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

IV.- Obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, simulando uno o más actos o contratos.

V.- Omite la presentación de declaraciones definitivas por más de doce meses, así como las de un ejercicio fiscal, dejando de pagar las contribuciones correspondientes.

VIII.- De efectos fiscales a los comprobantes fiscales digitales cuando no reúna los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A, ambos del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, de acuerdo al Código Penal Federal, para que exista el delito de fraude equiparable, debe darse necesariamente el engaño o, en su caso, el aprovechamiento del error; situación que es contraria al delito equiparable del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en vigor; toda vez que contempla delitos diversos y autónomos, el legislador quiso regular la conducta de la omisión de presentar declaraciones en un delito y lo equiparó al artículo 108, sin tomar en cuenta que estaba creando las hipótesis jurídicas de otros delitos, los que no pueden subsumirse al fraude genérico previsto del

artículo 108, debido a que falta el elemento del engaño o el elemento de aprovecharse del error del sujeto pasivo en las fracciones I y V del artículo 109 del Código antecitado, así como estas últimas hipótesis del uso de las declaraciones no se encuentran previstas en las hipótesis del artículo 108 del Código multicitado.

El maestro Eduardo López Betancourt al respecto señala: "... resulta que el tipo del fraude tiene los siguientes elementos: **1)** cualquier conducta engañosa. **2)** Que produzca en el engañado un estado subjetivo de error, **3)** o bien, alternativamente cualquier conducta de aprovechamiento del error en el que el paciente del delito se halla,..."⁵⁷

No por el simple hecho de dejar de presentar declaraciones, por un lapso de doce meses o aquellas correspondiente a un ejercicio fiscal, se configura el delito de defraudación fiscal, puesto que no se tipifica el delito del uso de declaraciones en el delito genérico previsto por el artículo 108 del Código Tributario Federal. Además de dejar de considerar que, la finalidad del Estado es la de recaudar contribuciones para el beneficio de los integrantes de la sociedad y, no así, ejercer una actividad confiscatoria e intimidatoria, para la recaudación de las contribuciones, a mayoría de razón,

⁵⁷ López Betancourt, Eduardo. Ob. Cit. pág. 30.

cuando la autoridad fiscal omite ejercer sus facultades de comprobación fiscal previamente al procedimiento penal y, en su caso, a la persecución del delito por Ministerio Público Federal.

En este mismo orden de ideas, resulta que no es la vía penal principal a través de la cual el Estado debe pugnar la recaudación de las contribuciones de los gobernados; puesto que, estaría en una actitud confiscatoria, no sólo de los bienes del contribuyente, sino de su libertad, gestando una alteración del principio de garantía y seguridad jurídica que debe regir en un Estado de derecho.

4.4. LA TENTATIVA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

La tentativa no constituye un delito, la idea de que la tentativa es un delito es totalmente inaceptable, la tentativa es la intención que una persona externa a través de diversos hechos sin llegar a consumar el delito.

El artículo 98 del Código Fiscal de la Federación en vigor, prevé la tentativa en materia fiscal, considerando que es punible la realización de los hechos en un principio de su ejecución o al consumo total de ellos, sin que obtenga el resultado final, sea por interrupción ajena a la voluntad del sujeto activo o que no se haya producido el resultado del delito.

El artículo 12 del Código Penal Federal, dispone que la tentativa existe, cuando la voluntad del agente se exterioriza realizando parcial o totalmente los actos que deberían de producir el resultado; tal y como, textualmente lo señala:

"Artículo 12.- Existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente."

Por otra parte, el maestro Eduardo López Betancourt, refiere que: "... existe la tentativa punible cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza ejecutando la conducta la conducta que debería producirlo u omitiendo la que debería evitarlo."⁵⁸

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, se tipifica por la realización de actos positivos, es decir, por la realización de conductas o acciones, sean estas de engañar o aprovecharse del error del sujeto pasivo. En el caso, el delito equiparable de defraudación previsto por las fracciones I, II y V, del Código Fiscal de la Federación en vigor, se produce por actos negativos por omisión, es decir, por la ausencia de conductas o acciones, esto nos lleva a considerar que es

⁵⁸ López Betancourt, Eduardo. Ob. Cit. pág. 94.

improcedente e ilegal la tentativa del delito equiparable de defraudación fiscal, cuando no hay conductas o actos que se externan por el sujeto activo, puesto que es un elemento esencial el hecho de que la persona que tiene la intención de cometer el delito, externe esa voluntad, situación que no se presenta en las conductas de omisión de presentar declaraciones previstas en las fracciones I, II y V, del artículo 109 del Código Tributario antecitado.

En síntesis, la tentativa no constituye un delito en sí misma, sino que existe la punibilidad de la intencionalidad que externa el presunto responsable, es decir, se sanciona la intención o pretensión de la comisión del delito y no así el delito.

4.5. OTROS DELITOS FISCALES, NOMINADOS E INNOMINADOS.

En el Código Fiscal de la Federación en vigor, se tienen contemplados tanto delitos nominados como innominados; los primeros, son: **contrabando, encubrimiento** y el delito de **defraudación fiscal**, independiente de sus figuras equiparables; los segundos, se encuentran previstos en los artículos 110, 111 y 113, 114, 114-A, 114-B y 115, referentes a la inscripción al registro federal de contribuyentes; al domicilio fiscal; al registro de operaciones contables; a la conservación de la información de libros o sistemas electrónicos; determinación de

perdidas falsas; la omisión de presentar declaraciones informativas; la destrucción o alteración de controles volumétricos, relacionados con la gasolina, diésel, gas natural o gas licuado para combustión automotriz, sellos o marcas oficiales, máquinas registradoras; adquisición o enajenación de comprobantes fiscales; realización de actos jurídicos simulados.

Existen otros delitos fiscales que, sólo se pueden conocer en el ejercicio de la profesión de abogado en la materia Fiscal-Penal, entre los principales se tienen los siguientes: **a)** los cometidos por servidores públicos como es el delito de **Concusión** que, consiste en que el servidor público, exija a título de impuesto o contribución, recargo, renta, rédito, salario o emolumento, por sí o por medio de otro, dinero, valores, servicio o cualquiera otra cosa que no sea debida, o en mayor cantidad que la señalada en la Ley, tal y como lo prevé el artículo 218 del Código penal Federal; **b)** el delito de **Extorsión**, que frecuentemente se realiza por personas que no son funcionarios y que se ostentan como funcionarios, presentándose en los domicilios de los contribuyentes, requiriéndoles dinero a cambio de no proceder a imponerles una sanción o trabarles un embargo de sus bienes; **c)** el delito de **Cohecho**, que se presenta cuando se colude el servidor público para favorecer y

beneficiar al contribuyente en la evasión de contribuciones.

Es conveniente señalar que, al no estar previstos estos delitos en la legislación fiscal, se tendría que aplicar lo conducente por el Código Penal Federal, sin perjuicio de aplicar las disposiciones del nuevo Sistema Nacional Anticorrupción y la Ley General de Responsabilidades Administrativas que entró en vigor el 19 de julio de 2017; siendo competente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, situación que origina la aplicación en forma general y no específica, con la regulación de los delitos previstos en el Código Penal Federal, dejando de aplicar la ley especial en materia fiscal que le corresponde, al momento de realizar la comisión de presuntos hechos constitutivos de delito.

4.6. LA EVASIÓN FISCAL

Uno de los graves problemas que se presentan en materia fiscal, es la evasión, este problema no es exclusivo de México o América Latina, es una situación generalizada en la mayoría de los países e, incluso, en aquellos que son considerados altamente desarrollados, exceptuando algunos país nórdicos, como Finlandia, Suecia y Noruega, no obstante la tasa impositiva es mayor al 60% en éstos últimos países, la evasión es mínima o nula, debido a que reciben

contraprestaciones de alto beneficio como la educación y salud, gratuitas en todos sus niveles.

El problema de la evasión fiscal, es originado por múltiples factores, sea que se realice con consciencia o sin ella para cometer dichos ilícitos; entre los principales se encuentran las altas cargas tributarias impuestas por el Estado, la falta de culturalización fiscal, la indebida regulación de las leyes, la ignorancia parcial o total de cómo realizar los enteros de los impuestos, en otros casos. Sin embargo, el problema es aún mayor, cuando las personas con intencionalidad buscan las formas y medios para evadir la obligación del pago de los impuestos.

Para estar en aptitud de comprender la evasión, es necesario que tengamos claro el concepto o definición de lo que es la evasión. Para ello, es conveniente analizar algunas de las más importantes:

Desde el punto de vista de la Real Academia de la Lengua Española, evasión es: "f. Evasiva. Fuga. Efugio, salida, huida; a su vez, efugio significa Evasión, salida, recurso para sortear una dificultad; acto de evadir, evitar un daño o peligro inminente, eludir con arte y astucia una dificultad prevista."⁵⁹

⁵⁹Diccionario de la Lengua Española, Editorial Porrúa, S.A. México 1984. págs. 267 y 313.

Por otra parte, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, contiene el concepto de evasión fiscal, siguiente:

"Cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria."⁶⁰

De acuerdo a lo anterior, se podrá apreciar que los elementos principales para la constitución de la evasión fiscal son: **a)** la existencia de la relación jurídico tributaria; **b)** la existencia del sujeto pasivo; **c)** la creación del hecho generador, el cual debe de encuadrar perfectamente en el hecho imponible, que es la hipótesis jurídica de la obligación del pago del impuesto. Elementos que son indispensables, de lo contrario, no sería posible considerar que existe evasión de impuestos, a mayoría de razón, cuando no se ha determinado la creación del impuesto, para realizar su evasión.

En este mismo orden de ideas, para que exista la evasión fiscal necesariamente tiene que existir lo que se va a evadir, es decir, la actualización de la hipótesis jurídica que materialice la obligación de

⁶⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob. Cit. pág. 1371.

pagar determinado impuesto, de lo contrario, no se puede evadir algo que no existe. Por tanto, estos elementos son superlativos y esenciales, sin ellos, no podría darse la figura de la evasión fiscal.

No obstante, lo anterior puntualizado, algunos tratadistas han llegado a considerar que es posible la evasión no únicamente ilegal, sino también la evasión legal, o también conocida como elusión, que impropiamente se ha considerado como una evasión legal al ser realizada dentro de las formas y estructuras legalmente establecidas en el ámbito fiscal.

4.6.1. LA EVASIÓN LEGAL O ELUSIÓN

Tal y como se ha considerado con anterioridad, existen diversas formas de evadir el pago del impuesto y, entre las más comunes e importantes, se encuentran la defraudación fiscal y el contrabando, previstos como delitos e infracciones tanto por el Código Fiscal de la Federación, como por la Ley Aduanera, respectivamente.

El maestro Ernesto Flores Zavala, expresa que existe la evasión legal, señalando que: "La legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, deja de

importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.”⁶¹

Por otra parte, la elusión se caracteriza por la substitución o simulación del hecho generador; sin embargo, es importante distinguir aquellas de ésta, puesto que indebidamente la elusión es considerada como una evasión legal, toda vez que la aplicación del abuso, que es un elemento esencial en esta figura, se encuentra dentro de las formas y estructuras jurídicas; por ejemplo, el pago de honorarios a los directivos de una empresa, independientemente de que es legal la existencia de la forma jurídica del pago por honorarios, ésta no debe llevarse a cabo mediante esa estructura, sino por el pago de utilidades que les corresponde a los directivos, existe la elusión puesto que por honorarios se paga menos impuesto que por el pago de dividendos, debiendo aplicarse correctamente ésta última. En otro caso, la persona que no desea pagar el impuesto Estatal del 2% sobre nómina, traslada su empresa a otro Estado, en el que no se encuentra regulado el gravamen del impuesto referido, esta se considera como una forma de elusión o evasión legal.

Al respecto, efectivamente se deja de pagar un impuesto; sin embargo, consideramos que no estaríamos ante la figura de la evasión, ya que como se ha

⁶¹ Flores Zavala, Ernesto. Ob. Cit. pág 300.

reiterado con anterioridad, no es posible evadir un impuesto cuando éste aún no ha sido causado, es decir, cuando todavía no existe la materialización del hecho imponible, por consiguiente, no podríamos estar ante la figura de la evasión fiscal, puesto que aún no ha nacido la obligación jurídica para el cumplimiento del pago del impuesto.

4.6.2. LA EVASIÓN ILEGAL

Además de considerarse la existencia de la evasión legal, naturalmente existe la evasión ilegal, la cual abarca todas aquellas infracciones o delitos que prevén tanto la Ley Aduanera como el Código Fiscal de la Federación. Para ello, es conveniente hacer hincapié que la evasión consiste en la omisión total o parcial del pago de los impuestos, siempre y cuando, se integren todos los elementos constitutivos del delito. Siendo los principales delitos la defraudación fiscal y el contrabando, mismos que se han comentado ampliamente con anterioridad, incluyendo aquellos que están considerados desde el punto de vista doctrinal dentro de la clasificación de innominados y que se encuentran previstos en las legislaciones antecitadas.

La evasión fiscal comprende todas aquellas formas o procedimientos ilícitos que tienen como finalidad la omisión o comisión, sea total o parcial, de no pagar los impuestos y cuya obligación corresponde a los sujetos pasivos.

Por otra parte, es conveniente señalar que toda evasión es contraria a derecho, puesto que con ella se pretende eliminar o disminuir la carga tributaria que todo gobernado debe cumplir, siempre y cuando, éste se encuentre dentro de las hipótesis previstas por las leyes fiscales. Situación jurídica que trasciende a los ámbitos sociales al no existir ingresos suficientes al Erario Federal y, en consecuencia, el Estado no podría proporcionar y satisfacer las necesidades colectivas de los miembros de la sociedad.

4.7. SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES

De acuerdo con la implementación del nuevo Sistema Nacional Anticorrupción y la competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y con la aplicación de la Ley General de Responsabilidades Administrativas que entró en vigor el 19 de julio de 2017; las autoridades administrativas son únicamente competentes para la imposición de diversas sanciones administrativas por las responsabilidades que incurrieran los servidores públicos y aquéllos particulares involucrados en las actividades en los hechos ilícitos, estas sanciones pueden ser económicas, así como en la suspensión o cesión de labores del funcionario.

Por otra parte, las autoridades investigadoras serán las encargadas de la investigación de las faltas administrativas, anteriormente denominadas Órganos de

Control Interno; las autoridades substanciadoras serán las encargadas de dirigir y conducir el procedimiento desde la admisión del informe de la presunta responsabilidad administrativa hasta la conclusión de la audiencia inicial, esta autoridad no podrá ser la autoridad investigadora; y, por último, las autoridades resolutoras que serán las encargadas de resolver sobre la presunta responsabilidad administrativa en tratándose de faltas administrativas no graves. En el caso de faltas graves, así como de aquéllas en que se encuentren involucrados particulares, será competente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; para tal efecto, el Tribunal cuenta con cinco Salas Especializadas en materia de Responsabilidades Administrativas, para su funcionamiento y aplicación, a partir del 19 de julio de 2017 en la que entró en vigor la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

Al respecto, es importante subrayar que, en el caso de que resulten no únicamente responsabilidades administrativas sino hechos que puedan constituir posibles delitos, se realizará la denuncia de hechos ante la Fiscalía Especializada Anticorrupción o, en su caso, ante el Ministerio Público competente, sea Federal o del fuero común; tal y como lo disponen los artículos 10, 11 y 199, de la Ley General de Responsabilidades Administrativas en vigor.

Existen dos clases de sanciones, la económica o pecuniaria y la corporal consistente en la privación de la libertad; la primera, es aplicada por la autoridad administrativa consistente en las multas, además del exigimiento del cobro del crédito fiscal y accesorios y actualización, correspondientes del crédito fiscal; y la segunda, consistente en la privación de la libertad derivado del procedimiento penal instaurado en contra del presunto responsable, el que inicia con la denuncia y formulación de querrela ante el Ministerio Público Federal y, en su caso, la procedencia del ejercicio del ejercicio de la acción penal y formular la imputación ante el Juez de Control y en el caso de que existan elementos jurídicos suficientes se dictaría auto de apertura a juicio, proceso que se realizaría ante el Tribunal de Enjuiciamiento y, en su momento procesal oportuno, dictaría una sentencia y en el caso de que fuera condenatoria se aplicarían las sanciones económicas correspondientes y las corporales consistentes en la privación de la libertad.

La problemática que se presenta, es que podrían existir dos sentencias, una derivada del Juicio Contencioso Administrativo Federal instaurado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, enderezado en contra de las determinaciones y sanciones económicas; y otra, dictada en el Juicio Penal por el Tribunal de Enjuiciamiento. Situación

jurídica que podría vislumbrar la inconstitucionalidad de dichas sentencias al existir la duplicidad de sanciones económicas, con dos sentencias dictadas por dos Tribunales diferentes y originadas por los mismos hechos generadores fiscales.

De lo anterior, se podrá advertir que tanto las sanciones como las penas, sirven no únicamente como un mecanismo para hacer cumplir las obligaciones fiscales de los contribuyentes, sino también para intimidar a aquellos contribuyentes que pretenden evadir el pago de los impuestos. Naturalmente, éste no es el único sistema que utiliza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que los contribuyentes se intimiden. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a utilizado con anterioridad, el sistema de publicidad en la televisión o la radio, a través de sus comerciales *para el cumplimiento del pago de los impuestos*, así como la instauración del procedimiento penal y solicitar se giren las órdenes de aprehensión en contra de diversas personas, tanto del ámbito artístico como de corporaciones empresariales importantes, lo que permite vislumbrar que nuestro sistema fiscal se encuentra aún en un incipiente desarrollo; por lo que, es necesario diseñar planes y estrategias fiscales, así como crear técnicas y métodos innovadores que sirvan para que los miembros de la sociedad cumplan espontáneamente con sus obligaciones fiscales y se evite llegar al punto de la evasión fiscal, actualmente los hechos demuestran que

existe un alto índice de evasión fiscal en todos sus niveles sociales y laborales.

4.8. MECANISMOS DE DEFENSA EN CONTRA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Existen diversos mecanismos de defensa jurídica ante el posible delito de defraudación fiscal, cuando estamos ante la presencia de la autoridad fiscal sólo sería procedente cuando exista la determinación de créditos fiscales y, en su caso se presuma, con hechos posibles constitutivos del delito de defraudación fiscal. Ante esta situación, se podría impugnar la determinación de los créditos fiscales, en vía administrativa, mediante recurso administrativo de revocación o, en forma optativa, mediante la instauración del Juicio Contencioso Administrativo Federal ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; con la finalidad de resolver las ilegalidades que haya incurrido la autoridad fiscal en sus determinaciones; este aspecto es exclusivamente de carácter administrativo.

En cuanto a la controversia penal, sería necesario realizar la defensa jurídica ante la Procuraduría Fiscal de la Federación, posteriormente, sería ante el Ministerio Público Federal y, en su caso, ante los Órganos Judiciales correspondientes, el Juez de Control, Juez de Enjuiciamiento, Tribunal de Alzada; y finalmente, el amparo directo, ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente, en ellos,

se tendría el recurso de revocación y el recurso de apelación correspondientes, los cuales se precisarán en los siguientes puntos.

4.8.1. ANTE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

En el caso de una responsabilidad derivada del delito de defraudación fiscal, la autoridad administrativa a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación cita al presunto responsable para que lleve a cabo una diligencia administrativa, en la que se desahogara la declaración y ofrecimiento de pruebas correspondientes por el contribuyente, este procedimiento no se lleva a cabo en todos los casos, de hecho la autoridad no está obligada a llevar a cabo dicho procedimiento para darle oportunidad al contribuyente de regularizar su situación fiscal; estas audiencias administrativas se encuentran con irregularidades y violaciones de procedimiento, que deja entrever que la finalidad de la autoridad es para que el contribuyente opte por pagar las supuestas omisiones fiscales que se le imputan. Es conveniente recordar que la finalidad principal de la autoridad fiscal es la de recaudar y este procedimiento administrativo lo convierte en un mecanismo de recopilación de pruebas, previo a la Denuncia y Formulación de la Querrela ante el Ministerio Público Federal.

Si derivado de un procedimiento administrativo como una visita domiciliaria se presumieran hechos posibles constitutivos del delito de defraudación fiscal, la autoridad fiscal estaría obligada a emitir una resolución definitiva y realizar la determinación de los créditos fiscales por concepto de la omisión del pago de las contribuciones correspondientes; además de estar facultada para proceder penalmente en contra del contribuyente presuntamente responsable. Se hace hincapié, que la autoridad fiscal para proceder penalmente no necesariamente tiene que esperarse a hasta dictar la resolución administrativa, puesto que se encuentra facultada para hacerlo en el momento que considere tener los elementos y pruebas suficientes, y presentar la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal, acompañada de la querrela y, en su caso, de la declaración de perjuicio al fisco federal.

Sin embargo, el contribuyente podría hacer una defensa jurídica en contra de la resolución administrativa, mediante la que se determinan créditos fiscales por la omisión de contribuciones, esto podría hacerlo en dos vías; la primera, sería en la vía administrativa, mediante el recurso administrativo de revocación previsto en los artículos 116, 117 y 121, del Código Fiscal de la Federación en vigor; y la segunda, sería la vía Contenciosa ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de conformidad con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso

Administrativo, ya sea se instaure el juicio en vía tradicional o en línea.

4.8.2. ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

La defensa jurídica en contra de la resolución administrativa señalada en el punto anterior, sería procedente en la vía Contenciosa Administrativa, instaurando el Juicio Contencioso Administrativo Federal ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con fundamento en los artículos 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y, en su caso, de no ser favorable la sentencia dictada por el Tribunal, se interpondría un Amparo Directo en contra de la referida sentencia, con fundamento en los artículo 170 y 175 ambos de la Ley de Amparo; mismo que se presentaría ante la Sala Regional Competente y se solicitaría reenvié la demanda de amparo y sus anexos, al Tribunal Colegiado de Circuito competente, para su estudio y resolución.

4.8.3. ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO

Las funciones principales que debe ejercer el Ministerio Público Federal, es la de representación social; representar los intereses del ofendido o la víctima y, únicamente, en el caso de ejercer las funciones de investigación de los delitos en la

modalidad informal se estaría ante posibles actos de autoridad del Ministerio Público Federal, puesto que durante el inicio de la investigación y hasta antes de poner a disposición y formular la imputación al presunto responsable ante el Juez de Control, cualquier violación de garantías y derechos humanos por parte del Ministerio Público a los presuntos responsables, sería motivo de una defensa jurídica, la cual sería a través de un amparo. Los recursos de revocación y apelación que están contemplados en el Código Nacional de Procedimientos Penales, son aplicables en el procedimiento penal y, únicamente, cuando interviene la autoridad judicial, es decir, ante el Juez de Control, Juez de Enjuiciamiento o Tribunal de Alzada. En el caso del Ministerio Público Federal este realiza actos de representación social durante todo el proceso penal después del auto de apertura a juicio y hasta que se dicte sentencia y cause ejecutoria la misma.

4.8.4. ANTE EL JUEZ DE CONTROL, TRIBUNAL DE ENJUICIAMIENTO Y TRIBUNAL DE ALZADA

En términos del artículo 456 del Código Nacional de Procedimientos Penales, sólo se admitirán los recursos de revocación y de apelación en el procedimiento penal, la queja no obstante se encuentra regulada no es considerada un recurso en el procedimiento penal; el recurso de revocación, podrá ser interpuesto oralmente en la misma audiencia oral

antes de que se termine la audiencia en la que se haya cometido la violación; si es fuera de la audiencia, será interpuesto por escrito en el plazo de dos días después de notificada legamente el auto respectivo; tal y como lo disponen los artículos 456, 465 y 466, del Código Nacional de Procedimientos Penales, mismos que a la letra señalan:

"Artículo 456. Reglas generales

...
...
...

En el procedimiento penal sólo se admitirán los recursos de revocación y apelación, según corresponda."

"Artículo 465. Procedencia del recurso de revocación

El recurso de revocación procederá en cualquiera de las etapas del procedimiento penal **en las que interviene la autoridad judicial** en contra de las resoluciones de mero trámite que se resuelvan sin sustanciación."

"Artículo 466. Trámite

El recurso de revocación se interpondrá oralmente, en audiencia o por escrito, conforme a las siguientes reglas:

I.-Si el recurso se hace valer contra las resoluciones pronunciadas durante audiencia, deberá promoverse antes de que termine la misma. La tramitación se efectuará verbalmente, de inmediato y de la misma manera se pronunciará el fallo, o

II.-Si el recurso se hace valer contra resoluciones dictadas fuera de audiencia, deberá interponerse por escrito en un plazo de dos días siguientes a la notificación de la resolución impugnada, expresando los motivos por los cuales se solicita. El Órgano jurisdiccional se pronunciará de plano, pero podrá oír previamente a las demás partes dentro del plazo de dos días de interpuesto el recurso, si se tratara de un asunto cuya complejidad así lo amerite."

En el caso del recurso de apelación, este será procedente e interpuesto en el plazo de tres días, después de notificado el auto o la providencia respectiva, en tratándose, de la sentencia definitiva

dictada por el Juez de Control, el recurso de apelación será interpuesto en un plazo de cinco días después de la notificación de dicha sentencia, tal y como lo disponen, los artículos 467 y 471 primer párrafo, ambos del Código Nacional de Procedimientos Penales, mismos que textualmente señalan:

"Artículo 467. Resoluciones del Juez de control apelables

Serán apelables las siguientes resoluciones emitidas por el Juez de control:

- I.-Las que nieguen el anticipo de prueba;
- II.-Las que nieguen la posibilidad de celebrar acuerdos reparatorios o no los ratifiquen;
- III.-La negativa o cancelación de orden de aprehensión;
- IV.-La negativa de orden de cateo;
- V.-Las que se pronuncien sobre las providencias precautorias o medidas cautelares;
- VI.-Las que pongan término al procedimiento o lo suspendan;
- VII.-El auto que resuelve la vinculación del imputado a proceso;
- VIII.-Las que concedan, nieguen o revoquen la suspensión condicional del proceso;
- IX.-La negativa de abrir el procedimiento abreviado;
- X.-La sentencia definitiva dictada en el procedimiento abreviado, o
- XI.-Las que excluyan algún medio de prueba."

"Artículo 471. Trámite de la apelación

El recurso de apelación contra las resoluciones del Juez de control se interpondrá por escrito ante el mismo Juez que dictó la resolución, dentro de los tres días contados a partir de aquel en el que surta efectos la notificación si se tratare de auto o cualquier otra providencia y de cinco días si se tratare de sentencia definitiva."

En contra de las resoluciones del Tribunal de Enjuiciamiento, será procedente el recurso de apelación en el caso del desistimiento del ejercicio de la acción penal del Ministerio Público, el que se interpondrá, dentro del plazo de tres días, después de surtir efectos la notificación, ante el mismo Tribunal de Enjuiciamiento que resolvió; y, en el caso, de las

sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de Enjuiciamiento, se podrá interponer recurso de apelación ante el mismo Tribunal resolvió, dentro del plazo de diez días, después de surtir efectos la notificación respectiva; tal y como señalan, los artículos 468 y 471 segundo párrafo, ambos del Código Nacional de Procedimientos Penales en vigor, mismos que literalmente señalan:

"Artículo 468. Resoluciones del Tribunal de enjuiciamiento apelables

Serán apelables las siguientes resoluciones emitidas por el Tribunal de enjuiciamiento:

I.-Las que versen sobre el desistimiento de la acción penal por el Ministerio Público;

II.-La sentencia definitiva en relación a aquellas consideraciones contenidas en la misma, distintas a la valoración de la prueba siempre y cuando no comprometan el principio de inmediación, o bien aquellos actos que impliquen una violación grave del debido proceso."

"Artículo 471. Trámite de la apelación

...

En los casos de apelación sobre el desistimiento de la acción penal por el Ministerio Público se interpondrá ante el Tribunal de enjuiciamiento que dictó la resolución dentro de los tres días contados a partir de que surte efectos la notificación. El recurso de apelación en contra de las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de enjuiciamiento se interpondrá ante el Tribunal que conoció del juicio, dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución impugnada, mediante escrito en el que se precisarán las disposiciones violadas y los motivos de agravio correspondientes."

Por otra parte, la Queja es procedente en contra del Juzgador de primera instancia, como es el Juez de Control, Juez de Enjuiciamiento y ante el Tribunal de Alzada, que no realicen un acto procesal; la que se interpondrá ante el Órgano Jurisdiccional omiso; el

que deberá subsanar la omisión o realizar un informe, de las razones por las que no se ha verificado el acto procesal; tal y como lo dispone el artículo 135 del Código Nacional de Procedimientos Penales en vigor, el cual textualmente señala:

"Artículo 135. La queja y su procedencia

Procederá queja en contra del juzgador de primera instancia por no realizar un acto procesal dentro del plazo señalado por este Código.

La queja será interpuesta ante el Órgano jurisdiccional omiso; éste tiene un plazo de veinticuatro horas para subsanar dicha omisión, o bien, realizar un informe breve y conciso sobre las razones por las cuales no se ha verificado el acto procesal o la formalidad exigidos por la norma omitida y remitir el recurso y dicho informe al Órgano jurisdiccional competente."

En conclusión, para la defensa jurídica de delito de Defraudación Fiscal ante los Órganos Jurisdiccionales en materia penal, son dos: el recurso de revocación y el de apelación; la queja es un mecanismo de defensa sin considerarse recurso, viable para el caso de omisiones procesales del Juzgador omiso.

4.9. GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal se aplica no únicamente en la vía administrativa para hacer cumplir las obligaciones fiscales de los contribuyentes, sino también es aplicable derivado del delito de defraudación fiscal para garantizar el crédito fiscal, la actualización, los recargos y las multas, para reparar los posibles daños y perjuicios causados al fisco federal; esta garantía se produce ante el

Ministerio Público Federal o, en su caso, ante el Juez de Distrito competente en funciones de Juez de Control o ante el Juez de Enjuiciamiento.

Existen diversas formas de garantizar el interés fiscal; tal y como lo prevé, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

"Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I.- Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

II.- Prenda o hipoteca.

III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V.- Embargo en la vía administrativa.

VI.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Ahora bien, garantizar el interés fiscal significa asegurar a las autoridades fiscales el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, a través de la afectación de bienes determinados o del compromiso de pago asumido por un tercero en caso de incumplimiento por parte del deudor originario.

Asimismo, es conveniente señalar que todas las garantías fiscales deberán ser otorgadas a favor de la Tesorería de la Federación, para que este órgano pueda cobrar coactivamente los créditos fiscales. Las

garantías deberán subsistir hasta que proceda la extinción de los créditos fiscales.

Cabe hacer mención que, en cualquier garantía del interés fiscal, deberán ampliarse los recargos que se generen durante su vigencia, correspondientes a los doce meses siguientes y hasta alcanzar el límite máximo de cinco años, a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación en vigor, ello, con la finalidad de asegurar que el contribuyente cumpla con el pago del interés fiscal.

4.10. LIBERTAD DEL IMPUTADO

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone que en el caso de que los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o, en su caso, se garanticen a satisfacción de la propia Autoridad Fiscal, el procedimiento penal se sobreseerá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en forma discrecional, antes de que el Ministerio Público Federal o el asesor jurídico formulen el alegato de clausura.

Por otra parte, el artículo 92 del Código Tributario antecitado; dispone que, en el caso de delitos fiscales no graves, la cuantificación del monto del daño y el perjuicio del fisco federal, solo será aplicable en el procedimiento penal para la

libertad provisional y el monto de la caución que fije la autoridad judicial, comprenderá las contribuciones, sanciones, recargos, incluyendo la actualización de las contribuciones; la caución no substituye a la garantía fiscal; tal y como en lo concerniente, dispone textualmente:

"Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.

...

I.-...

II.-...

III.-...

...

...

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 imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, 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 substituye a la garantía del interés fiscal.

...
...

En caso de que el imputado hubiera pagado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del imputado, podrá considerar dicho pago para efecto de la determinación de providencias precautorias, la imposición o modificación de las medidas cautelares."

De la anterior descripción, se podrá apreciar que los actos de la autoridad sustentados en el artículo 92 el Código citado, son inconstitucionales puesto que contempla, en duplicidad la caución, y la que no es contemplada en el Código Nacional de Procedimientos Penales; además, de señalar que el Ministerio Público Federal debe considerar para integrar la caución, las contribuciones, actualización y recargos de las contribuciones, así como las multas correspondientes, esta hipótesis jurídica que otorga dichas facultades, son ilegales e, inclusive, inconstitucionales; toda vez que, señala ilegalmente que la caución no substituye a la garantía del interés fiscal, situación jurídica que es ilegal e inconstitucional al condicionar en dos ocasiones la garantía del interés fiscal, considerando las contribuciones y accesorios, puesto que estas contribuciones serían parte del monto de la reparación del daño, regulación indebida prevista en el artículo 155 del Código Nacional de Procedimientos Penales, al exhibir la garantía económica, para el efecto de garantizar el daño o perjuicio posiblemente causado al Fisco Federal.

Por lo que, los actos de la autoridad sustentados en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en vigor, son inconstitucionales al violar los artículos 1, 14 y 16, de nuestra Constitución Federal, relacionados con los principios de certeza y seguridad e inexacta aplicación de la ley, por un parte señala que la cuantificación del daño o perjuicio al fisco federal será determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual será considerado para el efecto de la libertad provisional y, en otro sentido, señala que dichas cantidades no serán consideradas en substitución de la garantía del interés fiscal.

El Ministerio Público Federal, incurre ilegalmente al condicionar la libertad del imputado, duplicando la imposición de la garantía fiscal, al integrar la caución y la garantía con las mismas cantidades de las contribuciones, actualización, accesorios, recargos y multas, para garantizar el posible daño o perjuicio al fisco federal.

La libertad del presunto responsable del delito de defraudación fiscal, sería procedente sólo en el caso de delitos no graves y se realice el pago o la garantía del interés fiscal, las contribuciones, accesorios, actualización de las contribuciones y recargos correspondientes; mediante la instauración de una providencia precautoria; medida cautelar o acuerdo reparatorio; para la exhibición de una garantía económica o para la reparación del posible daño o

perjuicio causado al fisco federal, de acuerdo a lo previsto por los artículos 138, 155, 186 y 187, del Código Nacional de Procedimientos Penales.

4.11. ANALISIS DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

Se realiza investigación del delito de fraude fiscal en España, con la finalidad de alcanzar un conocimiento de frontera que permita comparar la regulación jurídica y su aplicación, de casos concretos del delito de fraude fiscal en España y aquella que regula el delito de defraudación fiscal en México, mediante el estudio y análisis de diversos casos, resueltos con sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional de España y el Tribunal Supremo de España, de las que se desprenden la aplicación en forma sustancial y relevante el elemento del dolo, así como la figura jurídica consistente en la excusa absolutoria en el delito de fraude fiscal y, por último, la puntualización de los artículos 305 del Código Penal en vigor y el 183 de la Ley General Tributaria en vigor, que regulan el delito de fraude fiscal en España.

La Segunda Sala del Tribunal Constitucional de España, dictó sentencia,⁶² mediante la cual resuelve el recurso de amparo 3674-2005, correspondiente a la

⁶² Tribunal Constitucional de España, Segunda Sala, sentencia 46/2009, Boletín Oficial del Estado, número 75, del 28 de marzo de 2009. págs. 1-5.
<https://www.tribunalconstitucional.es>

Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza, que en Grado de Apelación, fue condenado el recurrente por delito de fraude fiscal a la Hacienda Pública, la que en síntesis en los antecedentes en el inciso a) con el numero dos arábigo y en el apartado de los fundamentos jurídicos, señalado con el número seis arábigo, textualmente señalan:

“2. Los hechos que fundamentan la demanda de amparo son, resumidamente, los siguientes:

a) Con fecha de 27 de enero de 2004 el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Zaragoza dictó Sentencia absolviendo al demandante de amparo de los dos delitos contra la hacienda pública de los que había sido acusado por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado. La Sentencia, que declara probado que «en los libros de la empresa no existían artificios contables» y que «no se acreditado que el acusado ocultase a Hacienda sus bases tributarias», razona que con estos presupuestos **no podía estimarse probado el ánimo de defraudar** ni, en consecuencia, la concurrencia del específico elemento subjetivo del injusto propio del delito fiscal considerado.”

“6. Interesa finalmente precisar el alcance de nuestro pronunciamiento. Comoquiera que en el presente asunto, según se ha señalado y acredita la resolución impugnada, junto con las pruebas personales no susceptibles de valoración por el *Tribunal ad quem* existe prueba documental constitucionalmente válida, que ha sido valorada por el órgano judicial como elemento adicional para fundar la existencia del **dolo típico del recurrente** y sobre cuya virtualidad probatoria autónoma para sustentar el pronunciamiento condenatorio este Tribunal nada tiene que decir, procede retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictarse la Sentencia recurrida en amparo a fin de que la Audiencia Provincial **dicte nueva Sentencia respetuosa con el derecho fundamental reconocido.**”

“FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Otorgar parcialmente a don José María Ferrández Ezquerro el amparo solicitado y, en consecuencia:

1.º Declarar que ha sido vulnerado su derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE).

2.º Restablecerlo en la integridad de su derecho y, a tal fin, **anular la Sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Zaragoza** de 28 de marzo de 2005, dictada en el rollo de apelación núm. 108-2004, **retrotrayendo las actuaciones al momento anterior a su pronunciamiento a fin de que se dicte nueva Sentencia respetuosa con el derecho fundamental reconocido.** Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».”

Por otra parte, la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo de España, dictó sentencia,⁶³ mediante la cual resuelve el recurso de casación, citando de forma importante el elemento de dolo, para la constitución del delito de fraude fiscal, mismo que señala textualmente en el párrafo séptimo del fundamento Quinto y segundo párrafo del fundamento Cuadragésimo tercero, y que a la letra rezan:

“... Es la única prueba disponible --prueba necesaria-- para acreditar hechos internos de la mayor importancia como la prueba **del dolo en su doble acepción de "prueba del conocimiento" y "prueba de la intención"**.

“...El octavo esgrime aplicación indebida del art. 305 CP vigente, cuando **debía haberse aplicado la excusa absolutoria** del art. 305.4 CP pues la regularización del ejercicio de 1988 fue completa y no ocultó base alguna; los 15.050.000 pts. no constituyen un incremento de patrimonio no justificado; **se ha demostrado**, en todo caso **la voluntad de regularizar fiscalmente**, por lo que **no existe dolo defraudatorio**, la discutibilidad fiscal de una partida **no puede dar lugar a condena por delito** ... gravosa carga y que, por tanto, **hace ineficaz cualquier intento de persecución del fraude fiscal**. Además, los jueces a quibus manifestaron tanto que l ahora recurrente nada dijo...”

⁶³ Tribunal Supremo de España, Segunda Sala de lo Penal, sentencia 774/2005, del 02 de junio de 2005. <https://www.poderjudicial.es/search/>

En razón de lo anterior, se podrá apreciar que tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo en materia penal, consideran como elementos importantes para integración y procedencia del delito de fraude fiscal, el **Dolo típico y la excusa absoluta**; el primero, consistente en el ánimo e intención de defraudar a la Hacienda Pública, es decir, tener conocimiento de las consecuencias jurídicas de defraudar y tener la voluntad e intención de realizar el hecho delictivo; el segundo, la aplicación de la excusa absoluta al inculpado, en el caso de que éste regularice y cumpla con sus obligaciones fiscales y se pruebe no tener la voluntad de defraudar a la Hacienda Pública.

Es conveniente señalar, que estos elementos jurídicos aplicables en España no se encuentran debidamente integrados en la legislación fiscal en México, si bien es cierto, que se encuentran contempladas en el artículo 15 del Código Penal Federal, las causas excluyentes de responsabilidad del delito, entre ellas, la inimputabilidad del delito, al no existir el dolo (voluntad intencional) y, por otro lado, se encuentra regulada la excusa absoluta prevista como una facultad discrecional, en el cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en vigor, también lo es, que no se encuentran debidamente reguladas en México. En razón de lo anterior resulta, que se tendría mayor eficacia

jurídica, si las causas excluyentes del delito contemplaran su regulación en el Código Fiscal de la Federación y la excusa absolutoria se regulará como un derecho del gobernado y no como una facultad discrecional de la autoridad, ambos en el citado Código Tributario, que es la legislación especial aplicable en materia del delito de defraudación fiscal en México.

Por otra parte, la Ley General Tributaria en vigor⁶⁴, aplicable en España, en su artículo 183, regula el elemento del dolo en las conductas por acción y por omisión, no únicamente considera como infracciones las que se encuentran en la propia ley, sino señala también aquellas que estén tipificadas en otra ley, como bien se podría considerar la ley Penal de España, disposición que textualmente señala:

“1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica.”

En ese mismo orden de ideas, el Código Penal de España⁶⁵, en su artículo 305 punto 4, regula la excusa absolutoria, en el caso de que el obligado tributario proceda a reconocer la deuda tributaria y haya

⁶⁴ www.boe.es/legislacion/codigos/abrir_pdf.php?fich...Ley_General_Tributaria...pdf

⁶⁵ <https://www.boe.es/legislacion/codigos/>

realizado el pago de la misma, tal y como textualmente dispone:

“4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la 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 antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.”

De lo anteriormente expuesto, se desprende que los criterios jurídicos fiscales-penales de España, el dolo como causa excluyente del delito y la excusa absolutoria, relacionados con los delitos fiscales y aplicados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materia penal, ambos de España; se encuentran regulados debidamente en la Ley General Tributaria y Código Penal, legislación fiscal y penal de España, respectivamente. Y de acuerdo con el análisis y estudio realizado de derecho comparado, es indubitablemente necesario que dichas figuras jurídicas se regulen debidamente en nuestra legislación fiscal, incorporándolas en el Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de evitar escollos y resquicios normativos fiscales-penales y, en consecuencia, obtener mayor eficacia jurídica en la regulación jurídica de los delitos fiscales, en nuestro país.

CAPITULO V

INCONSTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

5.1. APLICACIÓN DE LA CRIMINOLOGÍA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Para mayor comprensión de los actos inconstitucionales e ilegales de las autoridades fiscales, es preciso explicar otras disciplinas auxiliares, aún no exploradas y aplicadas debidamente en la materia Fiscal-Penal.

La criminología es una disciplina que se encarga estudiar la personalidad del delincuente; sin embargo, la criminología no estudia únicamente al delincuente y las causas que lo llevan a delinquir sino que, además comprende las conductas antisociales, pues abarca un amplio campo en las labores de prevención, en el tratamiento de los menores infractores; en la fundamentación de las medidas de política criminal y su aplicación en el ámbito fiscal es de suma importancia, toda vez que podrían realizarse diversos estudios antropológicos de la conducta del evasor fiscal, para determinar los factores socio-económicos, psicológicos y psico-sociológicos, para obtener un patrón que permita dejar ver las características

esenciales del evasor fiscal y poder prevenir la tendencia de los contribuyentes a la evasión del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para mejor conocimiento de la Criminología, se precisan las siguientes definiciones:

En el diccionario se encuentra definida de la siguiente manera: "Criminología viene del latín crimen, inis, y logía, tratado; por lo tanto, estudio del delito, sus causas y su represión."⁶⁶

Al respecto, el tratadista De Pina define la criminología como: "Ciencia cuyo objeto es el estudio del delincuente, del delito, de sus causas y de su represión tomando en cuenta los datos proporcionados por la antropología, la psicología y la sociología criminales."⁶⁷

La criminología ha sido definida como la ciencia complementaria del derecho penal que tiene por objeto la explicación de la criminalidad y la conducta delictiva, a fin de lograr:

- a). Un mejor entendimiento de la personalidad del delincuente.
- b). Una adecuada aplicación de sanciones.
- c). Una mejor realización de la política criminal.

⁶⁶*Diccionario Jurídico Mexicano*. Ob. Cit. pág. 779.

⁶⁷Pina Rafael De. *Diccionario de Derecho*. Editorial Porrúa. 11ª Edición. México 1983. pág. 194.

Octavio A. Orellana Wiarco da la siguiente definición: "la criminología es una ciencia sintética, causal explicativa, natural y cultural de las conductas antisociales."⁶⁸

Es una ciencia, en virtud de que tiene objeto y métodos propios, así como fines específicos.

Es sintética, porque trata de una ciencia a la que concurren varias disciplinas como la biología, sociología, psiquiatría, psicología entre otras; pero todas en estrecha interdependencia.

No es un conjunto de ciencias, sino una síntesis, un todo coherente para explicar las causas, los factores o motivos, las conductas antisociales.

Se trata de una ciencia causal explicativa, porque pretende descubrir las causas o factores que influyen en el fenómeno criminal, y explicar con principios o leyes tales fenómenos, y buscar la prevención del delito que es uno de sus capítulos fundamentales.

Es natural y cultural, ya que la criminología estudia la conducta criminal como un hecho o acaecer del orden natural, atribuida al hombre, como un ser de la naturaleza y es cultural porque deviene de la individualidad biológica natural, el delito (la

⁶⁸Orellana Wiarco, Octavio A. Manual de Criminología. Editorial Porrúa, Tercera Edición. México 1985. pág.61.

conducta antisocial) es un producto social y cultural, puesto que todo delito se produce dentro de un contexto natural, social y cultural.

El maestro Alfonso Quiroz Cuarón, señala: "... podemos decir que la criminología es la ciencia sintética, causal explicativa, natural y cultural, de las conductas antisociales. O, inspirándonos en las ideas de Casanova en su *Antropología Jurídica*, diremos que la criminología es la ciencia que tiene por objeto el estudio de la criminalidad y del hombre antisocial, en todos sus aspectos, a través del tiempo y del espacio, en forma comparativa, con el fin de evitar o intentar disminuir, atenuar o prevenir el número y la importancia de las conductas socialmente nocivas."⁶⁹

5.2. ESTADOS MENTALES Y SU PATOLOGÍA

La conducta de los individuos tiene su origen en diversos factores intersociales, biológicos, psicológicos y económicos, entre otros; por lo que, no es sencillo determinar si una persona goza de salud mental o padece alguna enfermedad mental. Al hablar de estados mentales nos estamos refiriendo al *status mental* en el que un individuo podría estar. La salud mental, es el *status* óptimo para el desarrollo y evolución del ser humano; sin embargo, éste podría sufrir cambios en dicho *status*, provocando trastornos

⁶⁹Quiroz Cuarón, Alfonso. *Medicina Forense*. Editorial Porrúa, Séptima Edición. México 1993. pág. 1017.

que modificarían considerablemente la estabilidad mental del individuo, creando diversos *status* anómalos, es decir, estaríamos ante estados mentales patológicos. Entre las que podríamos mencionar más relevantes serían, el Estrés o Tensiones, Ansiedades, Psicosis, Sociopatía, Psicopatía, Esquizofrenia, Paranoia, entre otras. Estos tipos de cambios que, se suscitan y transforman considerablemente la personalidad del individuo, propician que este cometa diversas infracciones o delitos en su contexto social.

En consecuencia, es conveniente puntualizar que los métodos y técnicas de diversas ciencias auxiliares del derecho, como son: la física, química, grafoscopia, documentoscopia, grafología, grafometría, psiquiatría, criminología, psicología criminal, psicología forense, dactiloscopia, balística y matemáticas, entre muchas otras; son de notable importancia para determinar si en la conducta de los individuos existe vinculación alguna con el delito. Las ciencias como la psiquiatría, psicología y la criminalística, cuando son aplicadas a la administración de la justicia, estas reciben el nombre de psiquiatría o psicología forense y psicología criminal, las que se consideran parte integrante de la medicina forense. Así, su aplicación es coadyuvante para la prevención, detección y resolución de diversidad de infracciones y delitos en los diferentes

ámbitos sociales, entre ellos, el delito de defraudación fiscal.

El maestro, Javier Grandini González, señala: "**La psiquiatría es la rama de la medicina que estudia las enfermedades que se manifiestan como perturbaciones de la conducta humana. Cuando esta ciencia trabaja colaborando con la administración de justicia, recibe el nombre de psiquiatría forense.**"⁷⁰

Por otra parte, el maestro Jaime Marco Ribé, señala: "La psicología es la ciencia que estudia el comportamiento humano en sentido amplio, que engloba todas las actividades de los individuos; estas actividades son consecuencia de: a) estímulos internos o biológicos, y b) estímulos externos o ambientales; es ciencia porque estudia el comportamiento con métodos científicos."⁷¹

La psiquiatría y psicología son disciplinas que podrían ser aplicadas favorablemente en el ámbito jurídico, no únicamente en el aspecto penal, civil o administrativo, sino también en la especialidad del derecho Fiscal-Penal. Es importante recordar, que el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera establecen las figuras jurídicas de la defraudación fiscal y el contrabando, mismos que en un alto índice

⁷⁰Grandini González, Javier. *Medicina Forense*. Editorial Joaquín Porrúa, S.A. de C. V. México 1989. pág. 161.

⁷¹Marco Ribé, Jaime. *Psiquiatría Forense*. Editorial Jalva Editores, S.A. Barcelona, España. 1990. pág. 11.

estadístico llegan a causar un perjuicio económico considerable al Estado y a la colectividad. Por ello, es posible la aplicación de la Criminología y Criminalística en el ámbito fiscal, la cual favorece notablemente en la determinación de la imputabilidad o inimputabilidad de los delitos y en particular del delito de defraudación fiscal, resultando una mayor equidad e impartición de justicia. Situación que se analizará detenidamente para mayor conocimiento en líneas posteriores.

5.2.1. ESTRESS

Durante el siglo XIV se usó por primera vez el término *tensión*, también conocido como ***stress***, para describir un estado de angustia, opresión, penuria y adversidad; durante los siglos XVIII y XIX, el significado se adecuó a la palabra fuerza, presión o influencia que se ejerce en algún objeto físico o en una persona. Estas definiciones llevaban a la aceptación de que tensión es una fuerza extraña que ejerce presión en alguna cosa o persona, produciendo deformaciones o alteraciones.

El concepto de tensión, que forma parte del *stress*, fue utilizado posteriormente en las ciencias físicas, señalando que era la presión externa o fuerza aplicada a un objeto, en tanto que la *deformación* era la alteración interna resultante o los cambios en el tamaño o configuración del objeto. Verbigracia,

podríamos decir: El peso que se cuelga del extremo de una cuerda provoca una fuerza, la cual se tensará, el grado de tensión será directamente proporcional a la fuerza ejercida.

Ahora bien, en el ámbito psicológico las reacciones a las situaciones angustiosas se basan en las apreciaciones e interpretaciones individuales, no obstante que algunas situaciones sean inherentemente más angustiosas que otras. Cuando alguien se encuentra en una situación angustiosa y la interpreta como algo peligroso o amenazador, experimenta sensaciones de tensión, temor y preocupación. Asimismo, sufre una serie de cambios fisiológicos y conductuales, como resultado de la activación y excitación del sistema nervioso; es importante mencionar que, la intensidad de la reacción es proporcional a la magnitud del peligro o amenaza que interpreta la persona, es decir, las sensaciones que experimente una persona, como la incertidumbre, el nerviosismo, la preocupación y, principalmente, el temor; los que provocan cambios fisiológicos y de conducta, estos pueden consistir en palpitaciones aceleradas del corazón, temblores, sudación, náuseas, mareos e incluso puede llegar a desmayarse la persona.

Así, la **tensión** es un proceso psicobiológico complejo, que inicia por una situación o estímulo, que la persona lo considera potencialmente peligroso o amenazador, lo que provocaría cambios fisiológicos y

conductuales en la persona y el estado de tensión. Si esta tensión persiste y es constante, llegará el momento en que se desencadene una serie de deformaciones fisiológicas y conductuales, más pronunciadas, que situarán a la persona en un estado de ansiedad.

5.2.2. ANSIEDAD O TENSIÓN

Frecuentemente, se confunden los términos de ansiedad y tensión; sin embargo, se podrán distinguir en que la tensión forma parte íntegra de la vida natural en las personas, puede generarse la tensión por diversas situaciones cotidianas, por ejemplo, el presentar un examen, el participar en una competencia deportiva, el solicitar un trabajo, entre otras situaciones. En realidad, cualquier hecho en el que se evalúe y se ponga a prueba la capacidad de las personas provoca una determinada tensión, esto es debido a que las personas pueden sentir miedo, temor o inseguridad; éste es un aspecto natural en los seres animales, como lo es el humano. Por tanto, es completamente natural el sentir temor o miedo e, incluso, es un sistema de protección que pone en activación el organismo propio del individuo, toda vez que el temor o miedo provoca la alerta de que algo amenazador puede llegar a suceder. La tensión puede ser totalmente controlada por las personas, toda vez que esto depende de la aplicación de la capacidad y

experiencia y de la reacción que se tenga ante las situaciones que se le presenten en la vida diaria.

Por otro lado, **la ansiedad** aunque también forma parte integrante en la vida de las personas, ésta es *considerada como un estado emocional más intenso en el que se provoca deformaciones mayores en la fisiología y conducta del individuo, e inclusive más difícil de controlar; la ansiedad puede generar cambios importantes en la vida de las personas e incluso provocar enfermedades de carácter nervioso, cardíaco o provocar la muerte del individuo o en otras personas; así como la comisión de diversos delitos, entre ellos, el delito de defraudación fiscal, puesto que la tensión y la ansiedad se encuentran totalmente vinculadas con la comisión de los delitos.*

Podríamos definir **la ansiedad** como *una emoción que se caracteriza por sentimientos de peligro, tensión y sufrimiento, por algo que supuestamente habrá de suceder.* Por lo general la ansiedad siempre va acompañada del temor, el cual puede ser provocado por la inseguridad de lo que sucederá o porque se piensa que sucederá algo que amenaza la integridad del individuo.

La ansiedad es definida por la Enciclopedia Médica Mexicana, de la siguiente manera: "Término que a menudo se confunde con preocupación, aun cuando ambos vocablos no quieren decir lo mismo. Ansiedad es

una forma de miedo, pero a diferencia de éste es un miedo hacia algo desconocido. Se manifiesta por una sensación de malestar que frecuentemente se acompaña de síntomas físicos, tales como sudor, rápidos latidos del corazón, respiración acelerada, elevación de la presión sanguínea, temblor, entre otros.”⁷²

Así, la ansiedad también es considerada como una reacción contra los impulsos e instintos que cada uno de nosotros tenemos y que en general están reprimidos en el inconsciente. En cierta forma, puede decirse que cuando una persona se preocupa o tiene un temor sin tener realmente un motivo real o, en ocasiones, aunque sea real, pero que éste representa una amenaza o peligro, estamos ante el estado de ansiedad.

La psicología forense, permite aplicar diferentes técnicas, mediante las cuales podemos conocer la conducta y el estado emocional del individuo, realizando un perfil psicológico y, por ende, detectar las conductas que provocan los signos de la tensión y la ansiedad, mismos que podrían ser delatores de los posibles evasores fiscales.

5.2.3. PSICOSIS

Es conveniente conceptualizar qué es Psicosis. La Enciclopedia Teide, señala: “Psicosis. f. estado

⁷²Enciclopedia Médica Mexicana, Editorial E.P.S. México 1978. pág. 18.

anormal de la mente, que conduce a creencias particulares, fijaciones, ideas, obsesiones...".⁷³

Así también, Ramón de la Fuente Muñiz, señala: "Las psicosis son perturbaciones psíquicas que se caracterizan por la percepción distorsionada de la realidad y por la carencia de conciencia de estar enfermo."⁷⁴

El maestro Agustín Caso, señala: "La psicosis son trastornos funcionales u orgánicos del sistema nervioso, de mayor gravedad que las neurosis."⁷⁵ Constituyen, por tanto, desviaciones graves de la normalidad mental. Se caracterizan por cambios profundos en la personalidad. Tanto el modo de pensar, razonar, juzgar y querer, sufren radicales transformaciones; es decir, existe una desintegración transitoria o definitiva de la personalidad. En la mayoría de los casos, la realidad externa no es evaluada correctamente y ocurren severas alteraciones del contenido del pensamiento (alucinaciones, ideas delirantes, delirium tremens), de la afectividad y de la conducta que, por lo general, están presentes en las psicosis. La autocrítica está alterada, es común, que el enfermo psicótico sea incapaz de darse cuenta de que su mente se encuentra transformada. Es

⁷³*Enciclopedia de Lengua Teide*. Ob. Cit. pág. 1047.

⁷⁴De la Fuente Muñiz, Ramón. *Psicología Médica*. Editorial Fondo de Cultura Económica, Décima Tercera Reimpresión. México 1974. pág. 227.

⁷⁵Caso, Agustín. *Fundamentos de Psiquiatría*. Editorial Limusa. México 1979. págs. 23 y 24.

frecuente también, que existan alteraciones del comportamiento, falta de orientación y que las funciones intelectuales se encuentren perturbadas.

Por otra parte, el maestro Carlos Castillo del Pino, señala: "Existen tres grupos de psicosis: **a)** Las psicosis en las que el síntoma nuclear es la alteración del estado de ánimo y que denominamos psicosis afectiva; **b)** Las que tienen como síntoma nuclear el delirio y que se designan como psicosis paranoide; **c)** finalmente, las que tienen como síndrome fundamental el autismo y la modificación sustantiva de la personalidad, y que se incluyen en el grupo de las psicosis esquizofrénicas o abreviadamente, esquizofrenia."⁷⁶

La psicosis es una enfermedad mental, consistente en trastornos anómalos de la mente, que provocan la disociación de la personalidad del individuo. Existen diversidad de psicosis o enfermedades mentales que puede llegar a padecer un individuo. Las principales y de mayor relevancia son: la sociopatía, psicopatía, esquizofrenia y la paranoia. Este tipo de enfermedades provocan alteraciones sumamente graves en la personalidad del individuo, a diferencia de aquéllas como son las tensiones o ansiedades que provocan trastornos, que se encuentran todavía dentro de un campo de control emocional de la persona.

⁷⁶Castillo del Pino, Carlos. Introducción a la Psiquiatría. Editorial Alianza Editorial S. A. Segunda Edición. Madrid, España. 1982. pág. 121.

Es importante mencionar que, este tipo de individuos experimentan trastornos mentales que provocan cambios en su conducta, los que se caracterizan principalmente en el aumento o disminución de la actividad en el pensamiento, que expresan el estado de ánimo de la persona; sea de depresión o exaltación provocadas por la ansiedad o tensión en la que se encuentran. Por lo que, su conducta emocional puede ser causa fundamental para detectar un posible delincuente en los diferentes ámbitos delictivos e, inclusive, en el ámbito fiscal.

Así, la mayoría de las reacciones psicóticas de los individuos con trastornos de la personalidad, ocurren bajo circunstancias de gran aflicción emocional y que representan intentos de escapar de la realidad o adaptar lo que creen o perciben, a través de sus sentidos, a su mundo. Por tanto, la psicosis tiene tendencia a distorsionar la realidad al grado de adoptar su propia creencia y realidad, considerando los actos que realiza como actos buenos o al menos correctos. Es por ello, los psicóticos no tienen sentimientos de culpa o remordimiento, creen que es correcto lo que hacen, aún realicen delitos muy graves como el homicidio, secuestro, robo, defraudación fiscal u otro delito; los psicóticos no empatizan con los demás, ellos, pueden incluso disfrutarse antes, durante y después de haber concluido la comisión de su delito.

5.2.3.1. SOCIOPATÍA Y PSICOPATÍA

La sociopatía y la psicopatía son enfermedades del individuo que lo llevan a la comisión de determinados delitos; si bien es cierto que los delitos que cometen estos delincuentes son de alto contenido de agresividad como el homicidio; también lo es, que realizan delitos de otra naturaleza; como el fraude, la defraudación fiscal, el contrabando, el lavado de dinero, tráfico de drogas, armas, tratante de mujeres, entre otros. Actualmente, la mayoría de los carteles delictivos, están integrados con personas que reúnen características de personalidad psicóticas o sociópatas.

En los delitos fiscales se presenta con frecuencia, el engaño y la falsificación, con la finalidad de evadir las contribuciones fiscales, estas personas, en su mayoría, actúan con dolo y mala fe, se evidencian características sociópatas y en algunos casos psicópatas.

La doctora Hilda Marchiori, señala que el psicópata: "Es una persona con un marcada inestabilidad en todas sus conductas que proyecta una personalidad con una grave conflictiva interna que se traduce especialmente en la relación interpersonal agresiva y autodestructiva."⁷⁷

⁷⁷ Marchiori, Hilda. *Psicología Criminal*. Editorial Porrúa, Novena Edición. México 2003. pág. 111.

En el vulgo, es común confundir y no distinguir la diferencia entre una persona que tiene sociopatía y otra que tiene psicopatía, aunque tienen diversas similitudes, se tienen también marcadas diferencias.

Las características del psicópata, son:

- 1.- No siente miedo.
- 2.- No distingue lo que es correcto o incorrecto.
- 3.- No tiene ética ni moral, no tienen sentido del bien y el mal, por eso dañan a los demás.
- 4.- Son personas destructivas de las relaciones personales y arruina la vida de los demás.
- 5.- Son capaces de engañar y matar.
- 6.- La enfermedad se puede producir por un desequilibrio genético o emocional en la infancia.
- 7.- El psicópata no se puede rehabilitar.
- 8.- Puede ser una persona encantadora pero no tiene empatía con los demás, son incapaces de establecer lazos emocionales, pero son extremadamente manipuladores y pueden ganarse la confianza de cualquiera, con extrema facilidad.
- 9.- Son audaces y peligrosos, no miden riesgos, son violentos, crueles e incluso siniestros.
- 10.- No sienten remordimientos o sentido de culpa, no se arrepienten ni lo intentan, matan a sangre fría.
- 11.- Destacan por buscar el control, son impulsivos, tienen un instinto depredador y son los primeros en atacar y no reaccionan a un ataque previo, como sería normal.

12.- Cometan homicidio premeditado, más que los que no tienen psicopatía.

13.- Son maestros de imitar emociones y no sentirlas, aparentan normalidad hacia los demás, son carismáticos.

14.- Se preocupan por educarse, obtienen fácilmente empleo y mantenerlo a diferencia del sociópata.

15.- Son hábiles en el arte del engaño, pueden formar una familia armoniosa, para utilizarla como herramienta para esconder su verdadera personalidad.

Las características del sociópata, son:

1.- La enfermedad puede ser congénita o adquirida con el tiempo.

2.- Siente miedo y es antisocial, pero si interactúa con la sociedad.

3.- Sabe distinguir lo correcto de lo incorrecto, tiene sentido del bien y el mal, pero lo tiene desajustado.

4.- Tienden a ser nerviosos y se alteran fácilmente, son volátiles y tiene arranques emotivos, incluyendo demostraciones de rabia.

5.- Se relaciona difícilmente con las personas, pero no es imposible establecer lazos empáticos con otros, con una persona o en grupos pequeños.

6.- Si comete un delito, es en forma espontánea, es poco organizado y predomina lo desordenado.

7.- Tiene relaciones destructivas con los demás y arruina la vida de las personas que le rodean.

8.- Te engaña, pero no te mata, son mentirosos patológicos, pero no tan peligrosos.

9.- Son intrigantes, engañan, son mentirosos y manipuladores, a pesar de su apariencia de honradez y sinceridad.

10.- Tiene algo de ética y moral, pero la tiene desajustada, no tiene capacidad moral de juzgar.

11.- Con un adecuado tratamiento puede rehabilitarse.

12.- Es encantador, pero no siente empatía por los demás, y se aísla de la sociedad cuando lo necesita.

Las semejanzas entre el sociópata y el psicópata, se puede precisar que no tienen respeto por las demás personas; no tienen respeto por las leyes y no respetan los derechos de otros; no tienen respeto por los lineamientos éticos y morales; no sienten remordimiento o culpa y tienden a ser personas con conductas violentas y agresivas.

5.2.3.2. PARANOIA

Otra de las modalidades de la psicosis es la paranoia. Este tipo de enfermedad mental se caracteriza por un trastorno de desarrollo insidioso, con ideas delirantes persistentes, inalterables, sistematizadas y lógicamente razonadas.

El maestro Jaime Marco Ribé, señala: "El término paranoia parece ser fue ampliamente utilizado por los griegos anteriormente a Hipócrates, quien así lo dejó entrever en sus escritos. Etimológicamente significa: <<pensamiento al lado>>, <<pensamiento paralelo>> o <<conocimiento alternativo>> (de *para* = al *lado*; y *noûs* = razonamiento, mente; concepto filosófico, no es una palabra, es un concepto)." ⁷⁸

El maestro Agustín Caso, señala: "La paranoia es una psicosis poco común, crónica, caracterizada por un sistema delirante permanente, sistematizado y construido sobre una base lógica, sin alteraciones del pensamiento de tipo esquizofrénico, ni alteraciones de la percepción y con preservación perfecta de la conciencia." ⁷⁹

La paranoia tiene características muy particulares; la persona con esta psicosis sufre de una alteración súbita en su personalidad, favorecida por factores desencadenantes, tensiones emocionales que el enfermo interpreta erróneamente como ataques o amenazas a su persona. En esta enfermedad se manifiestan alucinaciones auditivas, ideas delirantes de referencia, perjuicio, grandeza, trastornos de conducta, interpretaciones e ilusiones. Sin embargo, en su generalidad este tipo de enfermos no pierden la conciencia y realidad con el mundo exterior; si bien

⁷⁸Marco Ribé, Jaime. Ob. Cit. pág. 251.

⁷⁹Caso, Agustín. Ob. Cit. pág. 805.

es cierto que, por momentos transitorios se sumergen en su mundo, perdiendo momentáneamente el contacto con el mundo exterior; también lo es que, no lo pierden en su totalidad.

La personalidad paranoide, tiene como rasgos principales, que la persona sea suspicaz, terca, reservada, obstinada y resentida ante la disciplina, es solitaria, insegura, infeliz y taciturna. Cuando sus deseos no se cumplen, tiende a volverse un individuo hosco, malhumorado, irritable o amenazador. Es sensible, en exceso a las actitudes de otros, habitualmente exagera y mal interpreta la conducta de los demás, pensando que le quieren hacer daño. Carece de sentido del humor y, por tanto, otros suelen percibirlo como sarcástico, despreciativo, peleonero, amargado o resentido. Cuando alguien pone en duda sus puntos de vista o sus acciones, responde con discusiones acaloradas y con actitudes agresivas y rígidas, denigra y critica a otros. Es característico que en sus relaciones interpersonales predomine el enojarse por situaciones o circunstancias muy simples. El paranoide a menudo disfraza su inseguridad con un intenso deseo de logros, debido a sus anhelos, meticulosidad y precisión (rasgos compulsivos), los paranoides suelen ser muy eficientes; no obstante, su eficiencia interpersonal es obstaculizada por su envidia y celos respecto a otros. Cuando este tipo de

personas se encuentran en posiciones de autoridad, suelen ser a menudo unos tiránicos.

Generalmente, los enfermos que desarrollan paranoia, son personas que en su infancia no fueron capaces de afirmar su seguridad, de sentir confianza en ellos mismos, por tener una incapacidad para relacionarse con los demás. Así también, son personas que se sienten incómodas y torpes en las relaciones sociales, se sienten rechazadas, acumulan las injusticias que piensan son provocadas por otros, y que no olvidan nunca. Frecuentemente expresan su resentimiento acerca de la impresión que tienen de no ser queridos y dignamente apreciados del mundo; piensan constantemente que la gente los trata de dañar y perjudicar; son hostiles, incapaces de aceptar lo patológico de su ira, a menudo proyectan su enojo y resentimiento hacia los demás; por lo general, son personas detallistas, analíticas y con facultades intelectuales excelentes.

Con relación a lo anterior, es preciso señalar que el paranoico es uno de los sujetos más peligrosos entre los enfermos mentales. Sus posibles infracciones son tan extensas como clases o figuras del delito. Los delitos e infracciones contra las personas desde su forma más simple hasta la más compleja son cometidos, en su mayoría, por paranoicos. Los delitos realizados por paranoicos, sea cual fuere la naturaleza de los mismos, llevan un sello especial,

aunque a simple vista se tenga únicamente la impresión de premeditación e inclusive de astucia, el sujeto paranoico no únicamente medita el hecho, sino también la mayoría de las veces, puede darse cuenta de su ilegalidad y de sus consecuencias, aplicando sus facultades intelectuales que, en algunos casos, llegan a ser extremadamente excelentes, así como demasiado astutos y desafiantes para su cometido.

El paranoico no suele ocultarse, no se arrepiente, se muestra ufano de su delito, siente grandeza e inclusive heroísmo de su acto. Este tipo de individuos se encuentran en todas las esferas sociales, tanto en la delincuencia de barrios pobres como en los estratos aristocráticos y altos niveles ejecutivos y empresariales.

5.2.3.3. ESQUIZOFRENIA

La esquizofrenia, es una de las enfermedades mentales que tiene una alteración fundamental en la conducta del individuo. El término esquizofrenia, se usa en la actualidad, para agrupar psicosis caracterizadas por peculiaridades de la personalidad, del pensamiento, de la afectividad y de la conducta.

Para comprender qué tipo de psicosis es ésta, nos avocaremos a señalar las siguientes definiciones. El Dr. Jaime Marco Ribé, señala: "Esquizofrenia significa, etimológicamente, pensamiento o cerebro

cortado, escindido o disociado. Esta distorsión, dislocación y deestructuración se extiende a todas las funciones psíquicas básicas: pensamiento, afectividad, inteligencia, conducta motora, etc.”⁸⁰

Así, es importante mencionar que este tipo de enfermedad mental, es la más frecuente que provoca diferentes tipos de trastornos en el individuo, como son los siguientes:

1.- Trastornos de la personalidad. En éstos se presenta un retraimiento de los contactos afectivos, sociales o de otra índole. Si la personalidad se disocia, deja de haber integración y concordancia entre los pensamientos, los sentimientos y la acción o conducta. En los casos más leves podemos notar únicamente una falta de armonía, una sensibilidad inquietante, un comportamiento excéntrico o incongruente, una afectividad anormal y desproporcionada con la situación real.

2.- Trastornos del pensamiento. Es característica su distorsión, su oscuridad, su vaguedad. El enfermo siente con frecuencia que sus pensamientos y sus sentimientos son compartidos por otros, siente que otras personas le quitan sus pensamientos (robo del pensamiento). En otras ocasiones percibe que sus pensamientos son intervenidos o que no le pertenecen y que otras personas conocen su manera de pensar. Las

⁸⁰Marco Ribé, Jaime. Ob. Cit. pág. 194.

alucinaciones más comunes son las auditivas y de éstas las del habla, "las voces". Las alucinaciones auditivas, cuando se presentan con plena conciencia, generalmente son de origen esquizofrénico. En ocasiones, el enfermo oye sus propios pensamientos, oye voces alucinatorias de sujetos que conversan unos con otros, que discuten y se refieren a él en tercera persona; o bien, voces alucinatorias que critican su conducta. A veces, aparecen delirios explicativos que señalan cómo entran en acción fuerzas naturales o sobrenaturales para influir sobre sus pensamientos y acciones (ideas delirantes de influencia). Este tipo de ideas delirantes no pueden originarse sin que desaparezca la estructura lógica del pensamiento. En las fases avanzadas de la enfermedad, el discurso resulta ininteligible, despedazado, desorganizado y fragmentado, es decir, dissociado o disgregado.

3.- Alteraciones de la afectividad. Existe tendencia al apartamiento, a los caprichos, a la irritabilidad. En las fases avanzadas, parece como si desaparecieran las emociones, se les observa inexpresivos, encorvados, indiferentes, existe embotamiento afectivo. En los casos leves la indiferencia puede estar ausente o disimulada. Puede existir ambivalencia afectiva, el mismo pensamiento puede ir acompañado de sentimientos agradables y desagradables en forma simultánea, por ejemplo, odio y amor hacia una misma persona. Algunos esquizofrénicos

exhiben vivas emociones, intentan o se consideran escritores activos, reformadores del mundo, fanáticos de la salud, fundadores de nuevas religiones.

4.- Alteraciones de la conducta. La conducta del enfermo puede ser: singular, de retraimiento, extravagante o regresiva, con reducción general de la energía. Aunque en los períodos agudos puede presentar excitación, hasta llegar a agredirse ellos mismos o a las personas que las rodean. Muchas veces la conducta es poco coordinada e impropia, excéntrica o extravagante e inadecuada, indócil y rígida.

Por otra parte, es conveniente mencionar que existen diversas formas de esquizofrenia, entre ellas las siguientes: **a) La forma hebefrénica**, las características principales son la pérdida afectiva emocional y la pérdida del interés por el mundo exterior; así también, desarrollan rasgos extravagantes de la personalidad; **b) La forma simple**, los principales rasgos son el descenso y pérdida de la emotividad, de la capacidad de contacto y del rendimiento, se tornan apáticos e indiferentes; **c) La forma catatónica**, las características de actitudes son: rígidas, catalepsia, mutismo, posturas físicas absurdas, posiciones de estatua, alucinaciones y vivencias delirantes, así como confusión mental; **d) La forma paranoide**, esta se caracteriza por trastornos del contenido del pensamiento, en forma de vivencias

delirantes, alucinaciones auditivas y, en ocasiones, visuales, además viven ajenos a la realidad.

Con relación a lo anterior, es preciso señalar que, de las patologías mentales existentes, la esquizofrenia es la más frecuente que se presenta en los hospitales psiquiátricos en todo el mundo. Las personas con esta psicosis, sufren trastornos considerables en su personalidad que les lleva a cometer diversos delitos, pueden ser robos simples o más complejos como el robo a un banco; pueden cometer homicidios; así también, delitos de cuello blanco, lavado de dinero, falsificación, evasión fiscal, la defraudación fiscal. Debido a ello, es importante y trascendental la aplicación de otras ciencias auxiliares en el derecho, como son: la psicología criminal y psicología forense, para detectar y prevenir posibles delitos en el ámbito fiscal como la defraudación fiscal.

5.3. SALUD MENTAL

Se considera que la salud mental, es la ausencia de enfermedad mental; sin embargo, este punto de vista sería por demás una manera simplista y negativa de apreciación. La salud mental debe de enfocarse desde un punto de vista con mayor amplitud y análisis; para ello, es necesario la aplicación de un método positivo, el cual consiste en pensar que una persona mentalmente sana es aquella capaz de hacer frente en

forma constructiva a los problemas que pueda encontrar en la vida, conservando al mismo tiempo una actitud serena con las personas que lo rodean y consigo mismo, así como con cualquier agente externo que se suscite durante su vida.

Es conveniente señalar que, los problemas emocionales son provocados por la interrelación social y la vida cotidiana; por lo que, depende de la propia persona el grado en que le puede afectar, de acuerdo a la fortaleza de nuestra personalidad y al grado de tensión al que esté sometida la persona.

Las personas que pueden ser consideradas mentalmente sanas, son capaces de establecer buenas relaciones con los demás, son consideradas con los afectos sentimentales con aquellas que le rodean, son capaces de dar y recibir, y tener confianza y seguridad en sí mismas, ofrecer e inspirar confianza a otros. Estas personas tienen conocimiento real de que los hechos de la vida y sus esfuerzos tienen que lograrse con base en situaciones y respuestas reales. También, saben sacar provecho de las experiencias, derivadas de los fracasos u obstáculos, contrariamente a aquellos individuos que continúan cometiendo los mismos errores en forma sucesiva, no obstante, hayan tenido la misma experiencia en repetidas ocasiones; las personas sanas mentalmente saben que la vida no consiste exclusivamente de goces obtenidos en forma simple y gratuita, sino que éstos tienen que ganarse a

pulso día a día; una persona madura sabe que la vida no consiste exclusivamente en vivirla hedonistamente, sino que cualquier disfrute de la vida se gana a través de un esfuerzo.

Por tanto, el concepto de salud mental implica la capacidad de un individuo para establecer relaciones armoniosas con otros y para participar en modificaciones de su ambiente físico-social; implica capacidad de obtener una satisfacción armoniosa y equilibrada de sus propios impulsos instintivos, potencialmente en conflicto; implica además que un individuo haya logrado desarrollar su personalidad en forma tal, que le permita hallar expresión armoniosa para realizar sus potencialidades.

Tradicionalmente se aceptan cinco condiciones para evaluar el grado de salud mental: **1)** ausencia de enfermedad mental; **2)** conducta normal; **3)** adaptación al ambiente; **4)** unidad de la personalidad; **5)** percepción correcta de la realidad del mundo y de uno mismo. Una persona mentalmente sana o normal, es aquella cuya conducta social encuadra con los cánones establecidos por la propia sociedad, cuya adaptación al ambiente es adecuada y su personalidad se ha desarrollado individualmente y actúa como unidad, cuya percepción del mundo que le rodea y de sí mismo es realista, por tanto, se podría considerar que los individuos que gozan de salud mental son aquellos que, sin verlos desde un punto de vista simplista, no

padecen trastorno alguno que provoque alguna patología mental.

El aspecto relevante de las reacciones mentales normales es la integración de la personalidad. Esta es la suma total de todos los constituyentes mentales del individuo, desarrollados a base de la constitución hereditaria y de las influencias ambientales.

Es muy difícil establecer la personalidad normal de una persona, porque cada individuo presenta variaciones de lo que podría constituir un promedio. La unidad de funcionamiento y el establecimiento de un balance aceptable entre las necesidades personales y las condiciones sociales parecen ser las características más notables de la personalidad normal.

El desorden emocional y la enfermedad mental en sus diferentes grados, son la acción de la personalidad ante las múltiples tensiones del ambiente total, interno y externo. La actividad mental se desorganiza y el individuo se transforma en un enfermo cuando las tensiones del ambiente externo o la gravedad de los conflictos emocionales internos, son de tal fuerza, que destruyen la estabilidad constitutiva o adquirida de la personalidad. La diversidad de las enfermedades mentales depende de la combinación de estos mismos factores, es decir, de la fortaleza o debilidad de la personalidad del individuo

y de la gravedad y validez de los conflictos que enfrenta; las características importantes que conlleva a pensar que las personas suelen tener un grado de madurez, es de acuerdo a las reacciones que tienen frente a las circunstancias que se les presentan en la vida cotidiana.

En esta forma, la salud mental del ser humano depende de algo más que de *actitudes y relaciones interpersonales*. Diversas hipótesis, sostienen que las experiencias de la vida de un individuo condicionan en tal forma su personalidad, desde las más tempranas edades y, que los trastornos mentales, aparecen cuando las tensiones y conflictos emocionales o psicológicos no habituales le influyen, así como las experiencias que le suceden durante los periodos de la vida, caracterizados por desarrollo físico y mental en diversas etapas de la vida; tales como la infancia, juventud y adolescencia, las que afectan preponderantemente en la formación de la personalidad, a diferencia de aquéllas que ocurren, cuando la persona ya está desarrollada.

Por tanto, es posible determinar no únicamente la actitud, sino también la conducta anormal de un individuo que pretende cometer un delito en materia fiscal. Como se ha explicado, la conducta de un individuo puede ser ampliamente observada y, en consecuencia, lograr un perfil psicológico que coadyuve a la detección de anomalías emocionales

durante el momento que una persona pretende cometer un ilícito como pueden ser la defraudación fiscal o el contrabando.

5.4. LA RELACIÓN PATOLÓGICA MENTAL Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Las enfermedades mentales, propiamente conocidas como psicosis, tienen una vinculación con el comportamiento antisocial de las personas que en la mayoría de las ocasiones, esa conducta es provocada por algún trastorno mental que les impide tener conciencia y voluntad propias de los actos que realizan en su entorno; por consiguiente, cuando un individuo sufre alteraciones en la personalidad y éstas inciden en transformaciones preponderantes, se llegan a tener cambios radicales en el comportamiento conductual, mismos que serían detectados a través de exámenes psicoclínicos, dictaminándose una posible enfermedad mental, como la paranoia o la esquizofrenia, enfermedades que han ampliado estadísticamente el campo delictivo en la sociedad.

Ha quedado señalado en líneas precedentes, que las enfermedades mentales provocan trastornos en el comportamiento de las personas y que pueden tener relación intrínseca con la actividad delictiva en el ámbito fiscal. Así, tanto el delito de defraudación fiscal u otros delitos fiscales, pueden tener su

origen en la conducta antisocial de personas que sufren alguna de las psicosis antes mencionadas.

En este contexto, la evasión fiscal tiene su origen en factores de diversa índole como económicos, socio-morales, culturales y **psicopatológicos**, de los cuales, resulta de singular interés analizar en forma especial los de carácter **psicopatológicos**.

Es conveniente recordar que, las enfermedades mentales provocan trastornos de comportamiento y que es posible, que aquél que las sufre, puede no encontrarse en responsabilidad de los actos u omisiones en que incurra, toda vez que si bien es cierto que los contribuyentes se sujetan a determinadas obligaciones fiscales, también lo es que dichas obligaciones tienen su momento de causación, por lo cual es válido considerar que, no todos aquellos que se encuentren inscritos y que llegan a estar en una situación jurídica que les obligue a cumplir con lo establecido en las leyes fiscales, serán imperativa y jurídicamente evasores fiscales.

El hecho de estar inscrito en el padrón del Servicio de Administración Tributaria, no significa que ya tenga obligaciones, para ello, se necesita que se produzca la causación del impuesto o se venzan los plazos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por tanto, no incurren en violación alguna

y, menos aún, en la comisión del delito de defraudación fiscal.

Cuando un contribuyente no presenta sus declaraciones en los plazos establecidos por la ley, se presume que ha incurrido en el incumplimiento de obligaciones, por ende, es considerado como infractor de las normas jurídicas calificándolo de defraudador fiscal; sin embargo, no se ha discernido jurídicamente si el contribuyente tiene o no un estado de salud mental, que le permita tener plena conciencia para estar en aptitud de dar cumplimiento en forma debida a las obligaciones contraídas; toda vez que, independientemente, de que se encuentre sujeto a obligaciones y tenga conocimiento de la responsabilidad, no se ha puesto en tela de juicio, si dicho contribuyente al momento de la causación del impuesto se encontraba en el pleno goce de sus facultades mentales y, por tanto, en aptitud de cumplir con su responsabilidad fiscal.

De acuerdo a lo anterior, consideramos que un enfermo mental puede incidir en la comisión por omisión de delitos fiscales, especialmente, en los de defraudación fiscal y contrabando. Por lo que, la relación patológica mental de un individuo puede ser previsible y detectable, determinándose qué tipo de conducta antisocial puede tener y precisar si es susceptible de la responsabilidad jurídico tributaria,

que se establece en la tipificación de los delitos antes mencionados.

Además, es importante mencionar a juicio del sustentante, que no debería existir la integración del delito de defraudación fiscal, en tanto no se tenga la seguridad y certeza jurídica de la existencia del crédito fiscal, es decir, que la autoridad exactora haya determinado y liquidado los créditos fiscales, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal o, en su caso, que dicha determinación sea el resultado de la autodeterminación de las contribuciones por el propio contribuyente.

5.5. PSICOLOGÍA CRIMINAL Y PSICOLOGÍA FORENSE

La psicología criminal y psicología forense, son dos ciencias auxiliares del derecho, coadyuvan al esclarecimiento y resolución de los hechos delictivos; en particular la psicología criminal se encarga del estudio y análisis de la conducta antisocial de delincuente, a través de entrevistas y aplicación de Test o exámenes psicológicos, se determina la personalidad y conducta del individuo, así como la peligrosidad del sujeto activo delincuencia, presentándose un dictamen pericial como medio probatorio, en la instancia de investigación ministerial o, preferentemente, ante los Órganos jurisdiccionales, el Juez de Control, Juez de Enjuiciamiento o Tribunal de Alzada.

Por otra parte, la psicología forense realiza los mismos estudios, análisis y presentación del dictamen pericial ante el Órgano competente, pero con la diferencia que la psicología forense se avoca al estudio y análisis no únicamente del sujeto activo, sino también de la víctima u ofendido, determinando la personalidad, la conducta, además de los daños causados, tanto físicos como psicológicos.

5.6. APLICACIÓN DE LA CRIMINALÍSTICA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En 1894, se publicó una obra en la que por primera vez fue utilizado el término de criminalística; su autor Hanns Gross, juez de instrucción, quien al darse cuenta que se carecía de elementos de conocimiento de carácter técnico y que eran indispensables para la instrucción y obtener un mejor desarrollo técnico jurídico durante la instrucción de un juicio, decidió escribir un libro que tratara sobre la aplicación de métodos, conocimientos técnicos y científicos en la investigación criminal.

Por otra parte, es conveniente señalar que a la criminalística, también se le ha conocido con diferentes nombres, así como *policilogía*, *policía científica* o *policía técnica*; sin embargo, cualquiera que sea su nombre, el objetivo principal de la criminalística es la aplicación de métodos y técnicas

de diversas disciplinas, con la finalidad de estudiar la criminalidad y descubrir a sus autores; como ejemplo podríamos mencionar a la *física, química, grafoscopia, documentoscopia, grafología, grafometría, psiquiatría, criminología, psicología criminal, psicología forense, dactiloscopia, balística y matemáticas*, entre muchas otras. Por lo que se utilizan como ciencias auxiliares para la administración e impartición de justicia.

Así, la criminalística es considerada como una ciencia penal auxiliar que, mediante la aplicación de sus conocimientos, metodología y tecnología, al estudio de las evidencias materiales, descubre y verifica científicamente un hecho presuntamente delictuoso o a los presuntos autores, aportando las pruebas a los organismos que procuran y administran justicia.

La criminalística principalmente se encarga del estudio de los conocimientos, métodos y técnicas de investigación de las ciencias naturales, en el examen de la evidencia física, estudia al delito y al delincuente, para descubrir a los presuntos autores del delito, con el fin de auxiliar a los encargados de administrar justicia.

Por su parte, el profesor Moreno González, contenido en el Diccionario Jurídico Mexicano, define: "criminalística es la disciplina que aplica

fundamentalmente los conocimientos, métodos y técnicas de investigación de las ciencias naturales en el examen del material sensible significativo relacionado con un presunto hecho delictuoso, con el fin de determinar en auxilio de los órganos encargados de administrar justicia, su existencia, o bien reconstruirlo, o bien señalar y precisar la intervención de uno o varios sujetos en el mismo.”⁸¹

El ilustre penalista Pavón Vasconcelos, sostiene: “Es el conjunto de conocimientos especiales que sirven de instrumento eficaz para la investigación del delito y del delincuente.”⁸²

Otros tratadistas han considerado a la criminalística, como una disciplina explicativa y formalística, constituida por un conjunto sistemático de diversas disciplinas naturales y que tiene por objeto el descubrimiento y verificación del delito; pero que comprueba el delito y estudia al delincuente en forma específica.

De las definiciones anteriormente expuestas, se podrá observar que algunos autores se refieren a la criminalística como una ciencia, ya de manera expresa o implícita según los elementos de la definición; sin

⁸¹*Diccionario Jurídico Mexicano*, Ob. Cit. Tomo I. pág. 778.

⁸²Pavón Vasconcelos, Francisco. *Breve ensayo sobre la tentativa*. Editorial Porrúa, Quinta Edición. México 1998. pág. 45.

embargo, otros autores simplemente se refieren a ella como a una disciplina.

Al respecto, el Doctor Manuel López Rey, expone: "La cuestión sería demasiado larga para ser examinada. En todo caso, la no condición de ciencia no significa de medio alguno en dicha disciplina. Lo que sí puede afirmarse es que la criminalística es, hoy en día, bastante más que un conjunto de conocimientos prácticos de índole heterogénea, pues si bien fue ésta su condición en un principio, actualmente su contenido constituye ya un verdadero sistema de conocimientos, bien sea suministrados por ciencias o artes".⁸³

5.7. LA VINCULACIÓN DEL ESTADO MENTAL DEL INDIVIDUO Y SU CONDUCTA ILÍCITA

Es de suma importancia tomar en cuenta que las personas nos comportamos y tenemos una conducta personal de acuerdo a la forma de pensar. Una persona es lo que piensa y de acuerdo a como piense, es su forma conductual en todos sus aspectos personales, tanto en sí mismo, como con la interactuación que pueda tener con lo que le rodea, sean personas, animales o cosas. La estructura de pensamientos que concibe, las experiencias, así como los factores externos sociales y económicos, influyen

⁸³**Enciclopedia Jurídica Omeba.-** López Rey, Manuel. Criminalística Editorial Bibliográfica Argentina, Primera Edición. Buenos Aires 1968. Tomo V. pág. 120.

considerablemente en la formación de la personalidad, constituyendo de esta manera, una determinada conciencia de la realidad. En ese orden de ideas, dependiendo de la cantidad de conocimientos adquiridos a través de las experiencias, de la calidad y solidez de las mismas, es el grado de concepción que permite mayor precisión de la realidad del mundo que le rodea.

La conciencia, es el instrumento psíquico que nos permite tener con claridad la realidad de lo que sucede a nuestro alrededor; sin embargo, sólo es posible esa percepción a través de los sentidos que tenemos, los que nos proporcionan los estímulos funcionales necesarios para obtener dicha conciencia. Por tanto, los individuos al tener pleno funcionamiento de los sentidos, distinguen los hechos que realizan o se realizan, por ende, tienen claridad del pensamiento que les permite apreciar cuáles serían las consecuencias que pudieran suceder, es decir, tienen conciencia de los actos que se suscitan, por ello, podríamos considerar que las personas gozan de salud mental.

Al respecto, el maestro E. Pichón Riviere, señala que: "la salud mental consiste en el aprendizaje de la realidad en una relación sintetizadora y totalizante,

en la resolución de las contradicciones que surgen de la relación sujeto-mundo.”⁸⁴

Al hablar de conciencia, tendríamos que tomar en cuenta que el conocimiento previo y reflexivo de nuestros actos define el grado de percepción que tienen las personas. Así, a contrario sensu, cuando nos referimos que una persona no tiene conciencia, queremos decir que no tiene la capacidad suficiente para darse cuenta de las circunstancias externas y las vinculaciones que éstas podrían tener consigo misma. Por tanto, la conciencia tiene como elementos principales la capacidad de percepción de agentes externos y su vinculación, así también, definir en qué estado de realidad se encuentran las circunstancias y las repercusiones que pudieran suscitarse, previendo analíticamente los resultados o consecuencias que pudiesen devenir; por lo que, es posible considerar que la persona tiene la madurez suficiente para reaccionar ante el contexto que le rodea y, por ende, de que goza de salud mental.

Por otra parte, es conveniente acotar que la inconsciencia tiene como característica que el individuo no se percata con precisión de los acontecimientos de la realidad, es decir, puede existir una suspensión de la actividad mental que le evita percibir a través de sus sentidos cuáles serían

⁸⁴Pichon Riviere, E. *Instituciones de Salud Mental en la Argentina*. “Los Libros 34”. Buenos Aires, Argentina. 1971. pág. 109.

las consecuencias de dichos acontecimientos. Diversos psicoanalistas consideran que la palabra inconsciente, se refiere a todos aquéllos conocimientos almacenados en la memoria de las personas, mismos que no pueden ser recordados en forma inmediata, situación que impide que el individuo tenga voluntad propia de sus actos.

Uno de los aspectos importantes de este trabajo, es para determinar si un sujeto es imputable del delito equiparación de la defraudación fiscal, cuando se trata de la omisión de presentar las de declaraciones fiscales. Para ello, se requiere tomar en cuenta el momento de causación del impuesto y si la persona obligada no se encuentra en un estado de inimputabilidad del delito; en el caso de que tenga un estado inconsciente o sufra de una patología mental y no le permita tener la claridad de los actos que realiza u omite; esta situación podría ubicarlo en un estado de imposibilidad jurídica de cumplir con sus obligaciones fiscales, al no tener la capacidad de conocer su realidad.

Con relación a lo anterior, es conveniente precisar que cuando las personas sufren determinadas psicosis, son susceptibles de provocar conductas antisociales, esto, debido al estado inconsciente en que llegan a encontrarse. Ahora bien, el comportamiento conductual podría determinarse en caso de que se realizaran ciertos exámenes psicoclínicos

para establecer si el individuo sufre o carece de inconsciencia o, en su defecto, si está disminuida su capacidad de percibir la realidad de las circunstancias en las que se encuentra inmerso. Como se ha comentado con anterioridad, existen diversidad de patologías en las que se puede clasificar el estado mental de los individuos, éste podría ser un comportamiento con diferentes grados de conciencia o de inconsciencia. Situación que permite establecer que el comportamiento de una persona, puede provocar determinados delitos en diferentes ámbitos jurídicos; por ejemplo, una persona que sufre de paranoia, debidamente establecida su enfermedad, tiene un perfil psicológico que permite vislumbrar una disminución en su capacidad de percibir la realidad; así también, que no tiene intencionalidad, voluntad propia y, naturalmente, la percepción clara de los actos que llega a cometer u omitir. En el mismo orden de ideas, una persona que tiene un estado de enajenación mental o un trastorno mental, esto no le permitiría saber si son buenos o malos los actos de los que es parte activa, al no tener conciencia de dichos actos el individuo puede encontrarse jurídicamente en una situación de inimputabilidad del delito.

Así, podríamos apreciar que la conciencia e inconsciencia, el grado que presentara el individuo, influye considerablemente para que realice la comisión u omisión de algún delito. Por lo que, en dicha

situación es meritorio y justo realizar determinados exámenes para estar en la posibilidad de establecer si a un individuo en dichas circunstancias, con características de trastorno mental, le es atribuible la imputabilidad de algún delito e, inclusive, en el ámbito fiscal, como bien sería en el delito de defraudación fiscal.

5.8. INIMPUTABILIDAD DEL SUJETO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Uno de los elementos constitutivos del delito es la imputabilidad, que es la capacidad de entender y de querer las consecuencias jurídicas, es decir, la persona que realiza una conducta ilícita tiene conocimiento y conciencia de lo que hace, aunque no tenga conocimiento de las penas, sabe qué es lo que hace con claridad y conciencia de ello, por ende, es una persona con capacidad y conciencia mental para imputársele un delito.

A *contrario sensu*, las personas que no pueden ser sujetas de un delito son los inimputables, entre ellos, se encuentran los que tienen un trastorno mental o desarrollo intelectual retardado; una persona en estado inconsciente o vegetativo; estado de interdicción, ebrios consuetudinarios, los que tienen una patología mental como la esquizofrenia o la paranoia, temor o miedo grave, entre otras; sea su trastorno temporal o permanente, que no le permita

tener conciencia de lo que está haciendo en el momento de la conducta delictiva.

En materia fiscal, la simple omisión de presentación de la declaración de impuestos en un plazo de doce meses previsto en el artículo 109 en las fracciones I y V, del Código Fiscal de la Federación en vigor, para que se configure el delito equiparable de defraudación fiscal, no es suficiente; toda vez que, no en todos los casos, se actualiza la intencionalidad, el dolo o la mala fe, en la omisión de presentación de la declaración de los impuestos; verbigracia, una persona que se encuentra en estado vegetativo por un accidente automovilístico o sufre un padecimiento mental que no le permite cumplir con sus obligaciones fiscales, lo coloca en un estado de inconciencia, lo que no le permitiría cumplir con sus obligaciones fiscales, ésta situación jurídica no se encuentra prevista y no se contempla como excluyente de responsabilidad penal, en el Código Fiscal de la Federación, que es la ley especial aplicable en materia del delito de defraudación fiscal. Por lo que, se considera que al no haber dolo o mal fe no sería procedente el delito de defraudación fiscal, puesto que se podría estar en la situación jurídica de inimputabilidad por el estado de inconciencia y resultaría inconstitucional el acto de la autoridad, al no estar debidamente fundada y motivada la integración del delito de defraudación fiscal,

violando los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

5.9. CAUSAS EXCLUYENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Las causas excluyentes del delito se tienen que investigar y resolver de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento penal, sea en el procedimiento de la investigación del delito por el Ministerio Público Federal o ante los Órganos Jurisdiccionales, la causa de exclusión tiene el efecto de inexistencia del delito cuando se realizan diversas conductas.

Se encuentran previstas, diversas causas excluyentes del delito en el artículo 15 del Código Penal Federal en vigor, de acuerdo al estudio y análisis respectivo, se determina que no son aplicables al delito de defraudación fiscal, las siguientes: **a)** Sin voluntad del presunto responsable; **b)** Atipicidad de algún elemento del delito; **c)** Padecer un trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, temporal o permanente.

Las causas de exclusión señaladas, no obstante, no se encuentren contempladas en el Código Fiscal de la Federación, las mismas serían aplicables en el procedimiento penal en el delito de defraudación penal, en los siguientes términos:

a) Es aplicable la excluyente del delito, cuando no hay voluntad del contribuyente de delinquir; verbigracia, cuando se presentaron declaraciones falsas antes del requerimiento de la autoridad fiscal y, no obstante, de la falsedad de dichas declaraciones por lo sellos del Banco, no fueron falsificados y plasmados en el documento de la declaración, las acciones no fueron realizadas por el contribuyente, persona física; sino se cometieron por el contador de la empresa, por ende, no hay voluntad ni dolo en los actos de evasión fiscal, por parte del contribuyente, presuntamente responsable, en consecuencia, solo habría responsabilidad fiscal del pago de las contribuciones fiscales pero no existiría responsabilidad penal alguna al no existir voluntad para la integración del delito de defraudación fiscal.

b) En el caso de las hipótesis previstas en el artículo 109 en las fracciones I y V, del Código Fiscal de la Federación en vigor; respecto a la presentación de la declaración con deducciones falsas o ingresos acumulables menores, no presentar la declaración de contribuciones durante un plazo de doce meses o no presentarlas en el plazo señalado; no es suficiente, para configurar el delito equiparable de defraudación fiscal, puesto que las hipótesis previstas de la declaración señaladas en el artículo 109 de las fracciones en comento, regulan un elemento de tipicidad diferente, que es la figura de la declaración, diverso a los elementos que integran el

artículo 108 que es engañar, aprovecharse del error, omitir y obtener un beneficio indebido.

Por lo que, el legislador quiso regular la conducta de la omisión de presentar declaraciones en un delito y lo equiparo al artículo 108, sin tomar en cuenta que estaba creando las hipótesis jurídicas de otros delitos, los cuales no pueden subsumirse al fraude genérico previsto por artículo 108, debido a que falta el elemento del engaño o el elemento de aprovecharse del error del sujeto pasivo, por ende, no existen los elementos de tipicidad necesarios para la integración del delito equiparable de defraudación fiscal, en consecuencia, es procedente la atipicidad como excluyente del delito; tal y como se sustenta con la jurisprudencia creada por la Primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que es obligatoria en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo, e invocada en el punto 4.1.2.1 del presente trabajo de tesis.

c) Es aplicable la exclusión del delito equiparable de defraudación fiscal cuando el contribuyente omite la presentación de declaraciones, sin voluntad de cometer el ilícito, debido a algún trastorno mental permanente o temporal que padezca, causado por algún accidente o circunstanciada no provocada por el presunto responsable, en este caso, sería aplicable la causa de exclusión por inimputabilidad del delito.

5.10. LA RESPONSABILIDAD FISCAL-PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL (Causas excluyentes y excusa absolutoria, del delito)

El significado de la responsabilidad deviene del latín que significa: *respondere, dar contestación a*; lo que se podría interpretar, *estar obligado a*; el Doctor Miguel Ángel García Domínguez señala que la responsabilidad fiscal-penal: "... tiene el contenido de deber de sufrir las consecuencias cuando el infractor, que conoce y acepta tales consecuencias, ha sido conminado por la ley con determinadas sanciones y a pesar de ello comete la infracción fiscal realizando una conducta contraria o diversa de la establecida en la norma que fija la obligación."⁸⁵

En concordancia con lo anterior, el Doctor Ángel García Domínguez conceptualiza que la responsabilidad fiscal-penal es: "... la consecuencia del incumplimiento de una obligación fiscal (apreciación objetiva), por la injusticia del acto (noción valorativo-objetiva), el reproche de culpabilidad (noción normativa y subjetiva) y la punibilidad de la acción u omisión típicamente descrita en la ley."⁸⁶

Es conveniente precisar que, las sanciones derivadas del delito de defraudación fiscal, se clasifican, por su naturaleza, en dos; las sanciones

⁸⁵ García Domínguez, Miguel Ángel. *Las infracciones y las multas. (Derecho Fiscal Penal)*. Editorial Porrúa. México 1994. pág. 289.

⁸⁶ García Domínguez, Miguel Ángel. Ob. Cit. pág. 290.

administrativas consistentes en las sanciones pecuniarias o económicas, impuestas por la autoridad fiscal; y las sanciones penales consistentes en sanciones privativas de la libertad, impuestas por el Órgano penal competente; sin embargo, ni el Ministerio Público Federal ni el Tribunal de Enjuiciamiento, no tienen facultades para determinar créditos fiscales ni imponer sanciones económicas consistentes en multas de carácter fiscal, por mutuo propio, ni a petición de la autoridad fiscal; ello, debido a que no tienen facultades administrativas fiscales para imponer sanciones pecuniarias administrativas, función que corresponde exclusivamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Servicio de Administración Tributaria, a través de sus Unidades Administrativas; Órganos Administrativos Fiscales técnicos y especializados, que están mejor capacitado para ello.

En ese mismo orden de ideas, en caso de que el Ministerio Público Federal indebidamente incurriera a imponer sanciones consistentes en multas de carácter económico fiscal, se estaría dejando en estado de indefensión e inseguridad jurídica al contribuyente, al no permitirle realizar una defensa jurídica ante el órgano fiscal exactor; toda vez que, la determinación de dichas cantidades no fueron constituidas por el órgano administrativo fiscal, por ello, se violan las garantías individuales del gobernado al no estar debidamente fundado y motivado el acto de la

autoridad, en consecuencia, se violan los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

Por otra parte, la responsabilidad fiscal es atribuible tanto a las personas físicas como a las personas morales, actualmente denominadas personas jurídicas colectivas. En tratándose de las sanciones económicas, es procedente su aplicación tanto a las personas físicas como a las personas morales, el obligado y responsable principal es el contribuyente, no obstante, la obligación y responsabilidad podrá atribuírsele a los responsables solidarios previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor, entre los principales, se señala: a los retenedores, a los que estén obligado a realizar pagos provisionales, a los liquidadores y síndicos, a los directores, gerentes administradores, siempre y cuando se les demuestre que ejercen y están vinculados con dichas funciones, representantes, quienes tengan la patria potestad o tutela, quienes sean hereditarios o legatarios, quienes manifiesten asumir responsabilidad solidaria, los terceros solidarios, los socios o accionistas, los albaceas o representantes de la sucesión, entre otros.

En cuanto a la responsabilidad penal, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone que son responsables de los delitos fiscales, los siguientes: aquéllos que concierten la realización del delito; realicen la conducta o el hecho previsto

en la ley; lo realicen conjuntamente; usen a otra persona para cometerlo; induzcan dolosamente a otro para cometerlo; ayuden a otro para cometerlo; auxiliien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior; derivado de una garantía personal, de un contrato o de los estatutos sociales; en los delitos de omisión por tener la obligación de evitarlo y por actos, operaciones o prácticas derivadas de contratos o convenios.

A mayor abundamiento, se precisa que la responsabilidad penal es aplicable no únicamente en las personas físicas, sino también es aplicable la responsabilidad penal a las personas jurídicas colectivas, quienes serán responsables de todos los delitos en que incurran, pero con la salvedad de que la imposición de las penas, solo será sancionada la sociedad en forma económica y condenarla a la suspensión o la extinción de la sociedad, sin ser procedente sanción corporal privativa de la libertad, por razones ontológicas, más que evidentes.

Para comprender la responsabilidad penal, es conveniente señalar la diferencia entre la causa excluyente y la excusa absolutoria; la primera implica que, no puede considerarse que existió el delito cuando no hay voluntad del agente o cuando no hay dolo o, en su caso, padece de un trastorno mental permanente o temporal; y, en la excusa absolutoria, existe el elemento típico del delito y la

responsabilidad penal, pero no se aplica la pena, los casos son aplicables en delitos patrimoniales cuando el presunto responsable cubre o repara los daños causado al ofendido, tal y como lo sustenta la tesis creada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que describe las diferencias entre la causa excluyente del delito y la excusa absolutoria, misma que a la letra reza:

“EXCLUYENTE DEL DELITO Y EXCUSA ABSOLUTORIA. SUS DIFERENCIAS.-

La figura de **excluyente de delito implica que no puede considerarse que existió un delito** cuando se realicen ciertas conductas con el objetivo de proteger determinados bienes jurídicos propios o ajenos, o **ante la inexistencia de la voluntad de delinquir o de alguno de los elementos que integran el tipo penal, aunque se cometa alguna de las conductas típicas**, mientras que la **excusa absolutoria implica que existió una conducta típica, pero se excluye la aplicación de la pena establecida para ese delito**. Es decir, **las excusas absolutorias** tienen como efecto la determinación de que **sí existió la conducta típica y el respectivo delito (sus elementos y la responsabilidad del agente), pero por determinadas razones el legislador considera que no debe aplicarse la pena**; esto es, son causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho tipificado como delito en la ley impiden la aplicación de la pena. Así, las excusas absolutorias no relevan al sujeto activo de su responsabilidad en la comisión de la conducta típica, sino que determinan su impunidad. De lo anterior se aprecia la diferencia existente entre una excusa absolutoria y la excluyente del delito, pues en la primera se considera que efectivamente se dio un delito y que existió un responsable, pero no se aplica pena alguna, mientras en la segunda se estima que no se integra el delito y, por tanto, no existe responsable y mucho menos una pena. Esta diferencia no es puramente teórica, sino que tiene repercusiones en todo el sistema mediante el cual se persiguen los delitos y se llevan a cabo los procesos penales, pues cuando se trata de una excusa absolutoria, puede llevarse todo un procedimiento que terminará con una declaratoria de imputabilidad del delito, de ahí que existe la posibilidad de que el titular del monopolio de la acción penal la ejerza y se consigne a los probables responsables y, posteriormente, seguido el juicio, se les pueda considerar responsables del delito, aunque no se les aplique la pena. Por el contrario, cuando se trata de una excluyente del delito, puede acreditarse ante el Ministerio Público y éste se vería obligado, a no ejercer la acción penal si considera que se actualiza alguna de esas excepciones al tipo penal. De igual manera, el Juez que advirtiera la actualización de alguno de los supuestos establecidos como excluyentes del delito, tendría que absolver al procesado y no lo consideraría responsable, pues simplemente no existe delito para la legislación penal.”⁸⁷

⁸⁷ P. V/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010. pág. 18.

A mayor abundamiento, en materia fiscal-penal, en tratándose de delitos fiscales, en la mayoría de los casos la autoridad fiscal sobresee el juicio cuando el contribuyente realiza el pago de las contribuciones y los accesorios correspondientes, cubriendo el total del daño o perjuicio causado al fisco federal, en esta situación jurídica estamos ante la aplicación de la excusa absolutoria; la cual debería regularse como un derecho del gobernado y no contemplarse como una facultad discrecional, como lo regula el cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en vigor, que indebidamente propicia y permite la corrupción entre los funcionarios y los particulares con ínfimos valores éticos y morales.

5.11. DIVERSAS HIPOTESIS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Los actos de la autoridad administrativa deben estar debidamente fundados y motivados, ajustándose a la legalidad de la normatividad fiscal. Sin embargo, de la investigación y estudio del delito de la defraudación fiscal, se encontraron cuatro principales causas de inconstitucionalidad de los actos de la autoridad, siendo las siguientes:

Primera, las hipótesis jurídicas para la tipificación del delito de defraudación fiscal que se encuentran previstas en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, disponen textualmente, 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."⁸⁸

De lo anterior, se podrá apreciar que el tipo penal "**engaños**" al igual que el aprovecharse de "**errores**", se encuentran en plural, es decir, para que se tipifique el delito, no es con un solo evento o un hecho de engañar o aprovecharse del error, cuando se produce engañar o aprovecharse de errores estos deben ser en dos o más engaños o errores, puesto que en materia penal se debe de interpretar las leyes penales aplicando el método exacto de interpretación jurídica, es decir, se debe de tipificar exactamente el hecho generador a la hipótesis prevista en la norma jurídica penal; tal y como lo dispone, el artículo 14 de la Constitución Federal.

En concordancia con lo anterior, el artículo 14 de la Constitución Federal, que consagra el derecho fundamental de todo gobernado, señala: **"En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito**

⁸⁸ **Código Fiscal de la Federación**, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 16 de mayo de 2017.
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

de que trata”,⁸⁹ y en aplicación del principio de taxatividad, es improcedente por inconstitucional el delito de defraudación fiscal cuando no se produzcan dos o más engaños de acuerdo a lo previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el cual prevé que comete el delito, a quien con uso de engaños o se aproveche de errores, omita presentar total o parcialmente el pago de contribuciones, obteniendo un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal.

Es conveniente señalar que, actualmente no es eficaz la política fiscal recaudatoria, frecuentemente incurre en el error de actuar en forma inquisitoria y confiscatoria, procede en forma primaria en la vía penal, instaurando y procediendo penalmente en contra de los presuntos responsables de delitos fiscales, sin antes considerar la procedencia de la determinación de los créditos fiscales y permitir a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones e, incluso, tener el Estado mayores ingresos federales, en lugar de provocar, el menoscabo patrimonial de los contribuyentes y, en consecuencia, el cierre de empresas.

Segunda, no se configura la tipicidad en el delito de defraudación fiscal equiparable, previsto en las fracciones I y V del artículo 109 del Código

⁸⁹ **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.** Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 24 de febrero de 2017. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Fiscal de la Federación en vigor, mismas que incorporan un nuevo elemento en la hipótesis jurídicas al prever el uso de declaraciones, ello, con relación al delito genérico previsto en el artículo 108 del mismo Código Tributario, debido a que contiene elementos diversos para su integración al delito equiparable, como es el engaño, aprovecharse del error, omitir y obtener un beneficio indebido; por lo que, no procede el delito equiparable al no tipificarse la conducta omisiva en las hipótesis del artículo 108 del Código antecitado, al **no precisar que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado**, por ello, son dos delitos diversos al ser diferentes las hipótesis jurídicas para su configuración, resulta ilegal e inconstitucional el delito de defraudación fiscal; tal y como se argumenta y sustenta con la **tesis jurisprudencial creada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**, misma que es obligatoria en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo **y señalada en el punto 4.2.2., del presente trabajo de investigación.**

Tercera, la simple omisión de no presentar declaraciones durante doce meses o no presentar declaraciones prevista en el artículo 109 fracción V del Código , no es suficiente para determinar que el contribuyente incurrió en el delito defraudación fiscal; toda vez que no existe el delito de defraudación fiscal cuando la autoridad fiscal

previamente no ejerce sus facultades de comprobación fiscal y determina los créditos fiscales omitidos por el contribuyente, en razón de que al no existir la creación y determinación del crédito fiscal mediante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, no existe la cantidad liquida que se evade y no se puede evadir algo cuando no se tiene existencia del mismo.

Con relación a la hipótesis de omitir u obtener, se podrá apreciar que estas dos hipótesis son el resultado de la realización de alguna de las dos primeras, el artículo 108 del Código antecitado, refiere "... a quien con uso de engaños... o aprovechamiento de errores..."; posteriormente señala "omita total o parcialmente" u "obtenga un beneficio indebido".

A mayoría de razón, el omitir u obtener un beneficio, es la consecuencia de haber engañado o haberse aprovechado de errores. Las dos hipótesis jurídicas de omitir y obtener un beneficio indebido solo se actualizan cuando se ha producido el elemento de engañar o haberse aprovechado de los errores por parte del sujeto pasivo. Por lo que resulta, los actos de las autoridades son improcedentes e inconstitucionales al integrar el delito sólo con el elemento de omitir, en el caso de declaraciones, violando, con ello, lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de Nuestra Carta Magna por indebida

fundamentación y motivación, toda vez que no se acredita el elemento del engaño o aprovechamiento del error.

En la actualidad, la autoridad fiscal procede a formular querrela, la declaración de perjuicio y presentar la denuncia ante el Ministerio Público Federal, sin antes determinar los créditos fiscales supuestamente omitidos; este acto de autoridad es improcedente e inconstitucional debido que en materia de delitos de carácter patrimonial, como se ha señalado con anterioridad, es un elemento esencial precisar la cantidad del daño patrimonial causado al fisco federal, determinando el total de la cantidad del crédito fiscal omitido y, mayoría de razón, si la determinación de los créditos fiscales es presentada ante los órganos Jurisdiccionales Judiciales, se estaría dejando en estado de indefensión e inseguridad jurídica al administrado; toda vez que no estaría en la posibilidad de realizar su defensa jurídica previamente ante el órgano Fiscal Exactor competente.

La autoridad fiscal, está obligada previamente a determinar con exactitud cuál es la cantidad que el contribuyente omitió pagar de contribuciones al fisco federal, no únicamente, dar a conocer al Ministerio Público Federal o al Juez de Control, sino notificar previamente al contribuyente para tener derecho con oportunidad de controvertir los argumentos y ofrecer pruebas ante la autoridad fiscal exactora, de lo

contrario la autoridad fiscal violaría lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, que consagran la garantía de audiencia y el principio de seguridad y certeza jurídica, que tiene derecho todo gobernado.

Cuarta, el artículo 109 en sus fracciones I y V, del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone que es equiparable el delito de defraudación fiscal, cuando se omite la presentación de las declaraciones durante doce meses o éstas se presentan, señalando ingresos acumulables menores a los que corresponden o con datos falsos.

Al respecto, es de señalar que las citadas hipótesis son inconstitucionales, contravienen lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Federal al no estar el acto de la autoridad debidamente fundado y motivado; toda vez que, la simple omisión de presentación de declaración de impuestos en un plazo de doce meses, no es suficiente para la configuración de dicho delito; puesto que, no en todos los casos, se actualiza la intencionalidad y el dolo en la comisión de omitir la declaración de los impuestos, empíricamente, se han suscitado casos en que una persona ha sufrido un accidente automovilístico y queda en estado vegetativo, que lo coloca en estado de inconciencia y que origina que no estuviera en la posibilidad jurídica de cumplir con la presentación de sus declaraciones; en otro caso, la

autoridad exactora, le impone a un contribuyente la determinación fiscal y le comunica que ha cometido fraude fiscal por haber presentado declaraciones falsas; estos hechos jurídicos son improcedentes por ilegales e inconstitucionales, puesto que, la autoridad administrativa llega a dichas determinaciones, sin considerar la intencionalidad o el dolo del presunto responsable o si se encuentra en un estado de inimputabilidad; en el segundo caso, la falsificación no había sido cometida por el contribuyente, sino por el contador de la empresa, la falsificación de la documentación y comisión de dicho ilícito, no únicamente, no había sido realizado por el contribuyente sino que no existía la intención o dolo, al no presentar las declaraciones. En los dos casos, se podrá apreciar que no existe la intencionalidad ni el dolo, elementos esenciales para manifestar la voluntad en la comisión de un delito, y que no se encuentran previstos por la ley especial aplicable en la materia, que es el Código Fiscal de la Federación.

En concordancia con lo anterior, es de señalar que si un presunto responsable padece una patología mental, no hay dolo o mal fe, la imputación del delito de defraudación fiscal sería improcedente e inconstitucional; puesto que, el sujeto es inimputable y sería aplicable como excluyente del delito, a mayoría de razón, cuando dicha causa de exclusión del delito no se encuentra prevista en el Código Fiscal de la Federación en vigor, que es la ley especial

aplicable en la materia de los delitos fiscales; en consecuencia, resulta que el acto de la autoridad fiscal sería improcedente e inconstitucional violando, con ello, los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

PRIMERA.- De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, se tienen cuatro hipótesis jurídicas o tipos penales, para la integración del delito de defraudación fiscal, a saber: **1)** quien con uso de engaños; **2)** aprovechamiento de errores; **3)** omite total o parcialmente; y por último **4)** obtenga un beneficio indebido.

Para el análisis de un precepto legal, siempre se recomienda convertir los adverbios en verbos indefinidos, para determinar con precisión su interpretación jurídica, en el caso, se tiene el verbo usar, engañar, aprovechar, omitir y obtener.

El verbo usar, se encuentra vinculado con engañar o aprovecharse de errores; respecto a engañar, se podrá apreciar que se encuentra en forma plural, y para que el tipo penal se ajuste perfectamente a la norma jurídica penal, deben suceder dos o más engaños, en tratándose de los errores, se encuentra también en plural y, para el caso, tienen que existir dos o más errores, en que se aproveche el sujeto activo el delito.

Lo anterior, de acuerdo al principio previsto en el artículo 14 de la Constitución Federal, "**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 al delito que se trata.**"

El acto de la autoridad que, sólo integra el delito con un solo hecho o evento con las hipótesis referidas, es inconstitucional; puesto que es necesario, para la integración del delito de defraudación fiscal que se realicen dos o más hechos, lo que origina que el tipo penal no encuadre en la norma jurídica penal, en consecuencia, no existiría el elemento de la tipicidad.

SEGUNDA.- Con relación a la hipótesis de omitir u obtener, se podrá apreciar que estas dos hipótesis son el resultado de la realización de alguna de las dos primeras, el artículo refiere "... a quien con uso de engaños... o aprovechamiento de errores..."; posteriormente señala "omita total o parcialmente" u "obtenga un beneficio indebido."

De lo anterior, se deduce que omitir u obtener un beneficio, es el resultado de haber engañado o haberse aprovechado de errores. Las dos hipótesis jurídicas de omitir y obtener un beneficio indebido, son la consecuencia de haber engañado o haberse aprovechado

de los errores del sujeto pasivo; y para que sea procedente la integración del delito es necesario que se actualicen no únicamente que se haya producido el elemento de omitir sino que debe existir el elemento de "engañar" o que se haya "aprovechado el sujeto activo de los errores" y, en consecuencia, suceder que se haya "omitido el pago de alguna contribución" u "obtenido un beneficio indebido", por parte del presunto responsable.

En razón de lo anterior, los actos de las autoridades al integrar el delito solo con el elemento de omitir, en el caso de la declaraciones, son improcedentes e inconstitucionales violando, con ello, lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de Nuestra Carta Magna por indebida fundamentación y motivación; aunado a que la autoridad fiscal no acredita el elemento del engaño o aprovechamiento del error, además de no determinar el monto total del crédito fiscal, supuestamente omitido por el contribuyente.

Propuestas a las Conclusiones Primera y Segunda.- La modificación del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor, cambiando las hipótesis jurídicas plurales de "engaños" y "errores", para que el tipo penal sea en singular y no en plural, y el hecho delictivo encuadre exactamente al tipo penal y, no sea necesario, que se realicen dos o más hechos de engañar o de errores, para integrar el

elemento de la tipicidad del delito de defraudación fiscal.

Por otra parte, integrar el elemento de omitir no como consecuencia de engañar o aprovecharse del error, sino como elemento típico en la omisión del entero de las contribuciones e incorporar la hipótesis en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

TERCERA.- Los actos de las autoridades son improcedentes e inconstitucionales, sustentados en las hipótesis previstas en el artículo 109 en sus fracciones I y V, del Código Fiscal de la Federación en vigor, al equiparar el delito de defraudación fiscal, con el previsto en el artículo 108, del mismo Código Tributario; cuando se omita la presentación de declaraciones por un plazo de doce meses o, en las declaraciones se presenten deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los obtenidos; toda vez que se establecen hipótesis diferentes del tipo penal y, en consecuencia, se constituyen delitos diferentes.

Es conveniente precisar que, la palabra "equiparar", viene del latín "aequiparare," que significa, "igualar", "comparar"; y el sufijo "parar" deviene de "par" que significa "igual" o "semejante"⁹⁰; por lo que, el significado de equiparar el delito, se entendería que los elementos que lo constituyen sean

⁹⁰ <http://etimologias.dechile.net/equiparar>.

iguales o semejantes a otro; sin embargo, como se ha señalado, las hipótesis de las fracciones I y V del citado numeral, incorporan un elemento diferente que es el uso o aplicación de las declaraciones, situación que hace diferente las hipótesis jurídicas para encuadrar al tipo penal previsto en aquéllas, señaladas en el artículo 108 del Código Tributario de la materia.

De lo que se deduce, que las hipótesis previstas en el artículo 109 de las fracciones I y V del Código Multicitado, son diversas a las establecidas en el delito genérico previsto por el artículo 108 del mismo Código, el cual no puede subsumir al delito previsto en el artículo 109 en sus fracciones señaladas, al tratarse de diversos delitos.

Para la procedencia de la configuración de los delitos del artículo 109 el Código referido, tendrían que existir también, los elementos del tipo penal, usar engaños o aprovecharse de errores; además de haber omitido total o parcialmente el pago de alguna contribución y, por último, que se acredite la obtención de beneficio indebido. De lo contrario, la simple omisión de presentar las declaraciones por un plazo de doce meses o presentar declaraciones con datos falsos o ingresos acumulables menores; no es suficiente para integrar el delito de defraudación fiscal, porque no encuadrarían los elementos del tipo

penal a la norma jurídica penal aplicable. En consecuencia, sería inexistente la equiparación del delito de defraudación fiscal.

Propuestas a la Conclusión Tercera.- La modificación del artículo 109, en todas sus fracciones, del Código Fiscal de la Federación en vigor; para que se integren los elementos constitutivos de engañar, aprovecharse de errores, omitir u obtener un beneficio indebido, o, en su caso, se integren las hipótesis de uso de declaraciones o la omisión de las mismas en el plazo de doce meses, al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de evitar que existan resquicios o escollos legales y los presuntos responsables evadan su responsabilidad penal en la comisión de los delitos fiscales que se les imputen.

Es conveniente que la autoridad fiscal antes de ejercer sus derechos ante el Órgano Ministerial y Judicial, primero ejerza las facultades de comprobación fiscal para determinar los créditos fiscales omitidos por el contribuyente o presunto responsable de un delito fiscal y tener la seguridad del monto total de contribuciones omitidas, así como del daño o perjuicio causado al fisco federal; ello en razón, para evitar mayores gastos al Estado al ocurrir primero en la vía penal.

CUARTA.- En materia fiscal, la simple omisión de no presentar declaraciones por el plazo de doce meses, previsto en el artículo 109 en su fracción V del Código Fiscal de la Federación en vigor; no es suficiente para que se configure el delito equiparable de defraudación fiscal; toda vez que no en todos los casos se actualiza la intencionalidad, el dolo o la mala fe en el presunto responsable, en la omisión de presentación de la declaración de los impuestos.

Lo anterior, debido a que el contribuyente puede estar en un estado de conciencia que no le permita cumplir con sus obligaciones fiscales, pudo haber sufrido un accidente y quedar en un estado vegetativo, sufrir un trastorno mental temporal o permanente, que lo coloca en un estado de no tener conciencia y voluntad, para estar en la posibilidad jurídica de cumplir con la presentación de sus declaraciones fiscales. El padecimiento de una patología mental, es motivo de causa de exclusión del delito fiscal.

En la misma tesitura, se señala que la autoridad fiscal omite ejercer sus facultades de comprobación fiscal y no determina los créditos fiscales presuntamente omitidos por el contribuyente, antes de optar por la vía penal, procediendo a instaurar la denuncia y querrela ante el Ministerio Público Federal, en ocasiones, anexando la declaratoria del posible daño o perjuicio al fisco federal.

Con relacionado al presente postulado, se realizó un estudio de derecho comparado de los criterios jurídicos fiscales-penales de España con aquellos regulados en nuestra legislación fiscal, consistente en el dolo y la ausencia de voluntad e intención, como causa excluyente del delito y la excusa absolutoria, principalmente, mediante el estudio y análisis de diversos casos, resueltos con sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional de España y el Tribunal Supremo de España, así como la puntualización de los artículos 305 del Código Penal en vigor y el 183 de la Ley General Tributaria en vigor, que regulan el delito de fraude fiscal en España.

Del estudio realizado se desprende que, los criterios jurídicos fiscales-penales de España, relacionados con el dolo como causa excluyente del delito y la excusa absolutoria, aplicados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materia penal, ambos de España; se encuentran regulados debidamente en la Ley General Tributaria y Código Penal, legislación fiscal y penal de España, respectivamente. Y que los citados Tribunales aplican los criterios jurídicos de forma sustancial y relevante, en tratándose del **Dolo típico y la excusa absolutoria**; el primero, consiste en el ánimo e intención de defraudar a la Hacienda Pública, es decir, tener conocimiento de las consecuencias

jurídicas de defraudar y tener la voluntad e intención de realizar el hecho delictivo; el segundo, en la aplicación de la excusa absolutoria al inculpado, al regularizar y cumplir con sus obligaciones fiscales y se pruebe no tener la voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, elementos importantes para la integración y procedencia del delito de fraude fiscal, en España; estudio que se precisa en el punto 4.11 del presente trabajo de investigación.

En este mismo orden de ideas, se subraya que la política recaudatoria de la autoridad fiscal en México, en la mayoría de los casos, incurre en el error de actuar en forma inquisitoria y confiscatoria, al proceder primero en la vía penal, en contra de los presuntos responsables de los delitos fiscales, sin antes realizar la determinación de los créditos fiscales y permitir a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esto provoca el menoscabo patrimonial de los contribuyentes y el cierre de las empresas, generando menos ingresos federales por concepto de contribuciones, en consecuencia, evita una mayor recaudación de ingresos al Estado.

Propuestas a la Conclusión Cuarta.- La creación de normas jurídicas en el Código Fiscal de la Federación que regulen debidamente las causas de exclusión del delito, así como la excusa absolutoria

como un derecho del gobernado y no contemplarse como una facultad discrecional. Situación que indebidamente propicia la corrupción entre los funcionarios y los particulares que tienen ínfimos valores y principios éticos y morales.

La regulación jurídica en el Código Fiscal de la Federación para que, las autoridades fiscales en forma categórica y obligatoria, determinen los créditos fiscales, previamente a la persecución del delito y el delincuente, para tener mayor certeza jurídica del daño o perjuicio causado al fisco federal y el gobernado tenga el derecho de audiencia no únicamente en la vía penal sino en la vía fiscal ante las autoridades fiscales, evitando de esta forma el incremento innecesario de las instancias judiciales en la vía penal, las que serían infructuosas al violar los derechos y garantías individuales del gobernado.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel. **Compendio de Derecho Administrativo.** Editorial Porrúa, S.A. Tercera Edición. México 2001.
- Alonso Fernández, Francisco. **Compendio de Psiquiatría,** Editorial Oteo, España 1978.
- Alvarado, Miguel de Jesús. **Responsabilidad Solidaria.** Editorial Porrúa, México 1996.
- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. **Derecho Fiscal.** Editorial Themis. Colección de Textos Universitarios. Reimpresión a la Vigésima segunda Edición. México julio 2015.
- Brandan A., Maher. **Principios de Psicopatología.** Editorial MC: Graw-Hill, 1966.
- Burgoa Orihuela, Ignacio. **El juicio de amparo.** Editorial Porrúa, S.A. Vigésimosexta Edición. México 1989.
- Carranca y Trujillo, Raúl. **Derecho Penal Mexicano.** Editorial Porrúa, S.A. Vigésimocuarta Edición. Primera Reimpresión, México 2016.
- Carrasco Iriarte, Hugo. **Amparo en Materia Fiscal.** Editorial Themis. México 1999.
- Carrasco Iriarte, Hugo. **Lecciones de práctica contenciosa en materia fiscal.** Editorial Themis. México 2000.
- Caso, Agustín. **Fundamentos de Psiquiatría.** Editorial Limusa, México 1979.
- Castellanos Tena, Fernando. **Lineamientos elementales de derecho penal.** Editorial Porrúa, S.A., Quincuagésima Cuarta Edición, México 2017.
- Castillo del Pino, Carlos. **Introducción a la Psiquiatría.** Editorial Alianza Editorial S. A., Segunda Edición, Madrid, España 1982.

Chávez Padrón, Martha. **Evolución del Juicio de Amparo y del Poder Judicial Federal Mexicano.** Editorial Porrúa, S.A., Primera Edición, México 1990.

Convenios Fiscales Internacionales. En colaboración de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México febrero de 1994.

Cueva, Arturo. **Derecho Fiscal.** Editorial Porrúa, México 1999.

De la Fuente Muñiz, Ramón. **Psicología Médica.** Editorial Fondo de Cultura Económica. Décima Tercera Reimpresión, México 1974.

De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano.** Editorial Porrúa, Vigésimoctava Edición. México 2015.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario.** Editorial Limusa, Grupo Noriega Editores, Quinta Edición. México 2016.

Del Val Latierro, Félix. **Grafocrítica.** Editorial Tecnos, S.A., Madrid España 2001.

De Pina, Rafael. **Diccionario de Derecho.** Editorial Porrúa, S.A., 37ª Edición. México 2015.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomos I, II, III y IV, Editorial Porrúa, S.A., México 1989.

Diccionario de la Lengua Española, Editorial Grupo Planeta. México 1984.

Diccionario Enciclopédico UTEHA. Tomo VIII, Editorial Unión Tipográfica Hispanoamericana, México 1953.

Díaz del Castillo, Bernal. **Historia verdadera de la conquista de la Nueva España.** Editorial Espasa Calpe. Séptima Edición, España febrero 1985.

Díaz González, Luis Raúl. **Medios de defensa fiscal.** Editorial Gasca Sicco, Tercera Edición, México 2001.

Dionisio J. Kaye. **Derecho Procesal Fiscal.** Editorial Themis, México 2000.

El Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Primera Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México 27 de agosto de 1992.

Enciclopedia de Lengua Teide. Tomos I y II, Editorial Teide, S. A., España 1979.

Enciclopedia Jurídica Omeba. López Rey, Manuel. Criminalística Editorial Bibliográfica Argentina. Primera Edición. Tomo V, Buenos Aires 1968.

Enciclopedia Médica Mexicana, Editorial E.P.S., México 1978.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. **La acción constitucional de amparo en México y España.** Editorial Porrúa, S.A., Segunda Edición, México 2000.

Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.** Editorial Porrúa, S. A., Trigésima cuarta Edición, México, 2004.

García Domínguez, Miguel Ángel. **Derecho Fiscal-Penal.** Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1994.

García Domínguez, Miguel Ángel. **Los delitos especiales federales.** Editorial Trillas, Segunda reimpresión, México marzo 1991.

García Domínguez, Miguel Ángel. **Teoría de la Infracción Fiscal. (Derecho Fiscal Penal).** Editorial Cárdenas Distribuidor, México 1990.

García Domínguez, Miguel Ángel. **Las infracciones y las multas. (Derecho Fiscal Penal).** Editorial. Porrúa México 1994.

García Máynez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho.** Editorial Porrúa, S.A., México 2002.

Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero.** Tomos I y II. Ediciones Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 1970.

Góngora Pimentel, Genaro. **La suspensión en materia administrativa.** Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 1999.

Grandini González, Javier. **Especialidad y maestría en medicina legal.** Editorial Porrúa, S.A., México 1989.

Grandini González, Javier. **Medicina Forense.** Editorial Distribuidora y Editora, S.A. de C.V., México 1995.

Guía Básica del Exportador. Editado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., Novena Edición, México 2002.

Gutiérrez y González Ernesto. **Derecho de las obligaciones.** Editorial Cajica, Puebla 1978.

Guytón, Arthur C. **Tratado de Fisiología Médica.** Editorial Interamericana, México 1987.

Jarach, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario.** Editorial Liceo Profesional, Buenos aires, Argentina 1969.

Lawrence C., Kulb. **Psiquiatría Clínica Moderna.** Ediciones Copilco, S.A. de C.V., Sexta Edición, Tercera Reimpresión. México 1992.

León-Portilla, Miguel. **Visión de los vencidos.** Editado por la Dirección General de Publicaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad Universitaria, Onceava Edición. México 1987.

Lomelí Cerezo, Margarita. **El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal,** Cía. Editorial Continental, México, 1961.

López Betancourt, Eduardo. **Derecho Constitucional.** Iure Editores, Segunda Edición, México 2012.

López Betancourt, Eduardo. **El delito de fraude.** Editorial Porrúa, Cuarta Edición, México 1998.

Lucero Espinosa, Manuel. **Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de**

la Federación. Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 2000.

Mabarak Cerecedo, Doricela. **Derecho Penal Fiscal.** Lazcano Garza Editores, Monterrey Nuevo León, México 1993.

Manual del Juicio de Amparo. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Editorial Themis, Decimoprimer Edición, México 1999.

Malpica De Lamadrid, Luís. **El Sistema Mexicano contra prácticas desleales de Comercio Internacional y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.** Editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Segunda Edición, México 1998.

Marco Ribé, Jaime. **Psiquiatría Forense.** Editorial Jalva Editores S.A., Barcelona, España 1990.

Marchiori, Hilda. **Psicología Criminal.** Editorial Porrúa, Novena Edición, México 2003.

Margáin Manautou, Emilio. **El Recurso Administrativo en México.** Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 2001.

Margáin Manautou, Emilio. **Facultades de comprobación fiscal.** Editorial Porrúa, Segunda Edición, México 2001.

Margáin Manautou, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.** Editorial Porrúa, Vigésima Segunda Edición, México 2014.

Margáin Manautou, Emilio. **Nociones de Política Fiscal.** Editorial Porrúa, Segunda Edición, México 1998.

Márquez Rábago, Sergio Ricardo. **Derecho Constitucional en México.** Editorial Porrúa, Tercera Edición, México 2016.

Orellana Wiarco, Octavio A. **Manual de Criminología.** Editorial Porrúa, 12^a Edición. México 2016.

Pavón Vasconcelos, Francisco. Breve ensayo sobre la tentativa. Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 1998.

Pérez Becerril, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. Editorial Porrúa, México 2001.

Pichón Riviere, E. Instituciones de Salud Mental en la Argentina. "Los Libros 34". Buenos Aires, Argentina. 1971.

Petit, Eugene. Derecho Romano. Editorial Porrúa, S.A., 25ª Edición, México. 2015.

Principios Tributarios Constitucionales. Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México, Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México). México, agosto de 1992.

Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa. Seis Módulos en los Tomos I, II, III y IV, Instituto de Estudios Sobre Justicia Administrativa. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, noviembre de 2000.

Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Traducción Española, Fondo de Cultura Económica, México 1946.

Quiroz Cuarón, Alfonso. Medicina Forense. Editorial Porrúa, S.A. Treceava Edición. México 2015.

Raluy Poudevida, Antonio R. Breve Diccionario Porrúa de la Lengua Española., Editorial Porrúa, Trigésima Edición. México 2010.

Ribeiro del Picchia, Celso Mauro. Tratado de Documentoscopia (La falsedad documental). Ediciones La Rocca, 1ra Edición en español, Buenos Aires, Argentina 1993.

Rodríguez Mejía, Gregorio. Teoría de las contribuciones. Editorial Porrúa, Instituto de investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Primera Edición, México 1994.

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

Spielberger, Charles. **Tensión y ansiedad.** Editorial Dimsa, México 1980.

Tena Ramírez, Felipe. **Derecho Constitucional Mexicano.** Editorial Porrúa, S.A., 40ª Edición. México 2016.

Tesouro de Grosso, Susana. **Grafología (Análisis e interpretación científica de la escritura).** Editorial Kier, Primera Edición, Quinta Reimpresión, Buenos Aires, Argentina 2007.

Torres López, Mario Alberto. **Teoría y práctica de los delitos fiscales.** Editorial Porrúa, México 2000.

Vázquez del Mercado, Oscar. **El control de la constitucionalidad de la ley.** Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1978.

Villoro Toranzo, Miguel. **Introducción al Estudio del Derecho.** Editorial Porrúa, Vigésima Primera Edición, México 2015.

Ventura Beleña, Eusebio. **Recopilación sumaria de todos los autos acordados de la Real Audiencia y Sala del Crimen de esta Nueva España.** Tomos I y II, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Segunda Edición Facsimilar, México 1995.

Urbina Nandayapa, José de Jesús. **Los delitos Fiscales en México.** Editorial Pac, Novena Edición, México 1994.

Zamora Pierce, Jesús. **El Fraude.** Editorial Porrúa, Novena Edición, México 2000.

FUENTES NORMATIVAS Y DOCUMENTOS DE INTERNET

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 24 de febrero de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Código Fiscal de la Federación,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 16 de mayo de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Código Nacional de Procedimientos Penales,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 17 de junio de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Código Penal Federal,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 07 de abril de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, Sistematización de Tesis y Ejecutorias publicadas en el Semanario Judicial de la Federación de 1917 a la fecha.

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

Ley Aduanera,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 27 de enero de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley de Amparo,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 17 de junio de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley de Comercio Exterior,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 21 de diciembre de 2006.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley General de Responsabilidades Administrativas,

Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma

D.O.F. 18 de julio de 2016, entró en vigor el 19 de julio de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 18 de julio de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 06 de abril de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 30 de noviembre de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 30 de noviembre de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 27 de enero de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Nacional de Ejecución Penal, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 16 de junio de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Nacional de Mecanismos de Solución de Controversias en Materia Penal, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Publicada y entro en vigor D.O.F. 29 de diciembre de 2014.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 19 de mayo de 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 07 de septiembre de 2009.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 18 de julio de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 03 de noviembre de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 18 de julio de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 02 de abril de 2014.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Reglamento de la Ley Aduanera, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 20 de abril de 2015.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Reglamento de la Ley de Comercio Exterior, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 22 de mayo de 2014.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 25 de septiembre de 2014.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de

Diputados del H. Congreso de la Unión, Última Reforma D.O.F. 06 de mayo de 2016.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Diario Oficial de la Federación del 11 de abril de 2017, Segunda Sección. Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

DOCUMENTOS DE INTERNET

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2891/5.pdf>. Pág. 9. (Cita.7).

http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/21_19712.html (Cita.8)

<http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal.20-20Pres.204.pdf>. (Cita.10).

<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>. (Cita.11).

http://internet.contenidos.inegi.org.mx/contenidos/productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/integracion/pais/historicas/EHM1.pdf. Pags.3 y 5. (Cita.12).

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>. (Cita.43)

<http://etimologias.dechile.net/equiparar>. (Cita.53).

<https://www.tribunalconstitucional.es> (Cita 62)

<https://www.poderjudicial.es/search/> (Cita 63)

www.boe.es/legislacion/codigos/abrir_pdf.php?fich...Ley_General_Tributaria...pdf (Cita 64)

<https://www.boe.es/legislacion/codigos/> (Cita 65)

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm> (Cita.80)

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>. (Cita.81)

<http://etimologias.dechile.net/equiparar>. (Cita 82.)