

245
2ej.



Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGON"

"LA PLANEACION EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
AQUILES MIRANDA SILVA

Asesor: LIC. HILARIO SANCHEZ CORTES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

San Juan de Aragón, Edo. de Méx.

1991



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 está 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.

I N D I C E

LA PLANEACION EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES Y PENALES.

	<u>Página</u>
Introducción	1
<u>Capítulo</u>	
I	
Planeación Fiscal	3
A) Concepto	3
- a) Importancia	3
- b) Cualidades del Especialista en Impuestos	4
- c) Su Finalidad	6
- d) Su Metodología	7
B) Fundamento Legal	8
C) Legislación Fiscal	15
- a) El Sujeto	15
- b) El Objeto	17
- c) Etapas de la Relación Jurídico-Fiscal	17
- d) Formas de Extinción de la Obligación Fiscal	18
- e) La Infracción Fiscal	21
D) Interpretación de las Leyes	26
- a) Métodos de Interpretación	27
- b) La Interpretación según sus Resultados	30
E) La Evasión Fiscal	34
- a) Economía de Acción	34

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
- b) Elusión Fiscal	34
- c) Diferencia entre Elusión y Evasión Fiscal	34
- d) Algunas Causas de Evasión	36
II El Delito Desde el Punto de Vista Legal	40
A) Concepto	40
B) Clasificación según el Código Penal	43
C) El Delito en Contra de las Personas en su Patrimonio	46
D) El Delito de Fraude	47
- a) Concepto	47
- b) Fraude Civil y Fraude Penal	48
- c) Elementos del Fraude	49
E) Delitos Fiscales	53
- a) Concepto	53
- b) Derecho Comparado	54
- c) Antecedentes	57
- d) Delitos Fiscales Tipificados en el Código Fiscal de la Federación	57
III Facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	80
A) La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal	88

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
B) Las Administraciones Fiscales Federales	88
C) La Procuraduría Fiscal de la Federación	89
D) Procedimiento de Fiscalización	96
IV El Dictamen Contable	99
A) Concepto	99
B) Pruebas	102
C) Diferencias entre la Vía Administrativa y la Vía Penal	104
- a) El Procedimiento Administrativo	104
- b) El Procedimiento Penal	107
D) Contenido	108
E) Autoridades que Intervienen	109
Conclusiones	112
Opinión Personal	115
Bibliografía	116

INTRODUCCION

El especialista en impuestos, es un estudioso de la materia que desarrolla su actividad profesional principalmente de dedicado a abatir al máximo posible, pero siempre dentro de la Ley, al costo fiscal inherente a cada operación que desarrolla un contribuyente es decir, dedicado a la planeación fiscal, por lo cual es de vital importancia para el especialista en impuestos, conocer la delimitación entre la planeación, la elusión y la evasión-fiscal.

Si tomamos en consideración que el establecimiento de los impuestos se fundamenta en nuestra Constitución Política y que los mismos significan la piedra angular del sostenimiento del gasto público, de la redistribución de la riqueza por las vías in directas del servicio público, de los subsidios a las clases marginadas y ciertos sectores productivos, y que existe en nuestro país, un alto índice de evasión fiscal propiciado por la conducta

indebida de los contribuyentes, mismas que van desde el desconocimiento o errónea interpretación de las disposiciones fiscales,--- hasta simulaciones, maquinaciones y falsificaciones, originando-- con esto la baja recaudación de ingresos por parte del Estado, po-- demos considerar que la planeación fiscal es benéfica además del contribuyente, también para el Fisco Federal, en la medida que evita la defraudación burda y simple en que puede incurrir el contribuyente por falta de información, y en numerosas ocasiones el asesor fiscal, por desconocimiento de lo que la planeación fiscal implica es decir, estar dentro de la Ley y no transgredirla, además de no saber en que momento se ésta cayendo en el ilícito tributario, trayéndole como consecuencia problemas de carácter penal al contribuyente y colocandose él en la misma situación como coadyuvante.

Por lo antes expuesto, es de considerarse importante conocer a fondo los fundamentos de la planeación y de la defraudación fiscal, además de los lineamientos y el criterio que-- las autoridades fiscales deben observar para efectuar el dictamen contable para efectos penales, pues sólo mediante tal conocimiento el especialista fiscal estará en posibilidad de efectuar una-- verdadera planeación fiscal sin perjuicio de su patrimonio.

CAPITULO I
PLANEACION FISCAL

A).-CONCEPTO.

La planeación fiscal de las empresas consiste en un conjunto de técnicas que sirven para atenuar al máximo posible,-- el costo inherente a su operación fiscal, siempre dentro de los-- límites permitidos por la Ley.

También se le conoce como economía fiscal, afirmando Lerouge "cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el tesoro". [1]

Rosier indica "los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas". [2]

a).-IMPORTANCIA

En la época actual y en vista de la complejidad de las normas tributarias, es imprescindible para los contribuyentes contar con la planeación fiscal, la cual debe ser efectuada por-- un especialista en la materia, que además de conocer la mecánica-- fiscal debe capacitarse para interpretar la legislación, asimis--

[1].- Citado por De la Garza, S. Francisco.- Derecho Financiero-- Mexicano. Pág. 401.

[2].- Ibidem.

mo de los límites legales de la aplicación de las leyes y encontrarse dotado de las cualidades éticas y morales necesarias para-- que mediante el uso de estrategias fiscales se optimice la operac-- ción de la empresa en cuanto al pago de sus impuestos, observando-- se detenidamente los límites legales de la planeación fiscal, para no permitir que el contribuyente o él mismo, puedan verse expues-- tos a caer en el delito de defraudación fiscal, vía simulación de-- actos jurídicos. También es muy importante, que el asesor fiscal y contribuyentes se sitúen dentro del contexto social de los impues-- tos y su utilización en el desarrollo económico del país, pero sin perder de vista, que su contribución deberá estar de acuerdo a la-- actividad e ingresos de la empresa y deberá hacer uso de las alter-- nativas que las mismas leyes le otorgan.

b).-CUALIDADES DEL ESPECIALISTA EN IMPUESTOS.

1).- Conocimiento Profundo de las Leyes.- Esto es,-- conocer la jerarquía de las leyes, los principios generales del de-- recho, fundamentos de derecho civil, mercantil, laboral y en forma amplia: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,- Ley de Ingresos de la Federación, Código Fiscal de la Federación,- Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley-- del Impuesto al Valor Agregado y sus reglamentos, Ley del Inñona-- vit, Ley del IMSS, Ley del IESPS, Ley del ISAI, Ley del ISAN, cri-- terios, circulares misceláneas, etc.

2).-Conocimiento Analítico de la Operación de la Em-- presa.- El giro y actividades posibles, capacidad de producción o-- cupada y posible, activos fijos, nivel de ingresos, liquidez y sol

vencia, ubicación, etc.

3).-Estudio Comparativo de las Tendencias que en materia Impositiva ha Presentado la Empresa.- Como lo es el movimiento de los ingresos, porcentajes de utilidad bruta, comportamiento de inventarios, porcentaje de utilidad fiscal, movimientos de la mano de obra en su caso, gastos, etc.

4).-Estudio de la Historia de la Empresa.- Es muy importante conocer desde la constitución de la sociedad, para conocer aumentos y disminuciones de capital, capitalización de utilidades, fusiones, antigüedad de la empresa, dividendos pagados, propiedades, amortizaciones fiscales, cambio de valuación de inventarios, cambios de fecha de cierre del ejercicio, cambios de razón social, etc.

5).-Establecimiento del Régimen Fiscal Aplicable.- Es básico para efectuar una planeación fiscal. encuadrar a la empresa de que se trata, dentro de las disposiciones fiscales que le son aplicables.

6).-La Planeación debe ser Oportuna.- La estrategia debe tener lugar en forma ordenada, en su momento y con las circunstancias adecuadas, ya que de no observarse dichos principios, los resultados pueden no ser satisfactorios e incluso contraproducentes para la empresa.

7).-Utilizar Adecuadamente la Imaginación y Creatividad.- En opinión personal, en materia fiscal debe contarse con cierta sensibilidad para poder efectuar una planeación adecuada, porque sin contar con una buena dosis de imaginación y un tanto de

de creatividad, las planeaciones fiscales suelen adolecer de esencia, y considero que la diferencia entre una buena planeación y una simple planeación, estriba en la mente imaginativa y creadora-- de una persona y los simples conocimientos de otra.

8).-Cuidar las Planeaciones a Largo Plazo.- Es conveniente tratar de evitar las planeaciones a largo plazo, debido al proceso inflacionario que vive el país y a las constantes reformas a las leyes fiscales, sin embargo, cuando sea necesario efectuar una planeación a largo plazo, no debe de perderse de vista lo antes apuntado.

Las leyes impositivas expresamente, permiten alternativas al contribuyente permitiendo situarse en la que mejor le convenga; además las leyes fiscales o supletorias utilizadas en una-- forma permitida por la Ley, implícitamente permiten al contribuyente, diferir el pago del impuesto, deducir de inmediato las inver-- siones realizadas, etc.

c).-SU FINALIDAD.

1).-Evitar o eludir colocarse en la situación que la Ley considere como hecho generador del tributo, lo cual puede darse por abstención o por el uso de otra figura legal.

2).-Utilizar u ocupar la opción, que el legislador a través de las normas impositivas otorgan.

3).-La colocación del contribuyente dentro de: exen-- ciones, facilidades, subsidios, estímulos, etc., otorgados por política fiscal a determinados grupos o conductas de los sujetos pasivos.

4).-Encuadrar un acto o una operación aprovechando, las inexactitudes, silencio, imprecisión, lagunas o deficiencias de las leyes fiscales.

5).-Tener una visión completa del patrimonio del -- contribuyente, atendiendo a los nexos familiares en el caso de -- personas físicas y a una empresa de grupo en el caso de controladoras y controladas, para poder programar las estrategias fiscales aplicables.

6).-La situación financiera de la empresa y de sus accionistas.

d).-SU METODOLOGIA.

1).-Determinación de las estrategias posibles y selección de las optativas. Para desarrollar este punto deberá atenderse a lo siguiente:

1.1).-El momento de su aplicación (antes del inicio de operaciones, durante la marcha del negocio, en la liquidación, al formar otros contribuyentes, al fusionarse o ser fusionada, al disolverse, al liquidarse o después de liquidarse).

1.2).-En relación en el patrimonio de la empresa -- (activos, pasivos, capital, ingresos, costos o gastos).

1.3).-Las relaciones de negocios que tiene la empresa [filiales, subsidiarias, proveedores, asociaciones civiles, sociedades civiles, controladoras, fideicomisos, sucesiones, transportistas, clientes, prestadores de servicio, comisionistas, consignatarios, distribuidores, maquiladoras, constructoras, etc.].

2).-Alcance de la planeación, su costo y posibles--

consecuencias.- Es necesario que el empresario conozca perfectamente el ahorro fiscal y financiero que obtendrá de la planeación fiscal y los riesgos o consecuencias de tal estrategia.

3).-Integración del plan.- Tramitación legal de toda clase de documentación para la realización a tiempo de la planeación decidida, desahogo de formalidades internas y externas,-- contratos, etc.

4).-Continuidad y actualización de la planeación.-- Para que el resultado de las estrategias fiscales sea el propuesto, debe vigilarse que se cumplan las etapas preestablecidas y para que la planeación no se vea superada por las reformas fiscales revisarla periódicamente con el fin de actualizarla.

Es de vital importancia la amalgama de estrategias-fiscales dentro de una empresa e inclusive trascender a empresas-de grupo y más allá a otras empresas que tengan relaciones de negocios con la misma.

B).-FUNDAMENTO LEGAL.

La planeación fiscal se encuentra limitada por la-- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como a continuación se explica:

Artículo 1 ''En los Estados Unidos Mexicanos todo-- individuo gozará de las garantías que otorga esta-- Constitución, las cuales no podrán restringirse ni-- suspenderse, sino en los casos y con las condicio-- nes que ella misma establece''.

El término garantías individuales, se refiere a de-

rechos humanos, este artículo garantiza la igualdad ante la Ley, dichas garantías tienen que ser respetadas por toda la sociedad y especialmente por las autoridades.

Artículo 5 "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o -- trabajo que le acomode, siendo lícitos. ..."

Este artículo garantiza la libertad para dedicarse a una actividad profesional, comercial, industrial o de simple--- trabajo, poniendo como única condición que sea lícita, siempre--- que no afecte a otra persona y que en el caso de profesionistas-- se cuente con la autorización respectiva.

Todo trabajo debe recibir una contraprestación, y-- los contratos de trabajo no pueden ser por un término mayor de un año en perjuicio del trabajador.

Artículo 8 "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, -- siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa;...

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término-- al peticionario".

Este artículo faculta a los particulares a solici-- tar, consultar, demandar, instar, etc., y recibir una respuesta o en su caso exigirla en breve tiempo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el breve tiempo se refiere a 4 me

ses, al término de los cuales si no hay contestación se viola la garantía.

Artículo 9 "No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito;...".

La libertad de asociación faculta para que se puedan constituir sociedades con personalidad jurídica propia, distinto de la de sus socios, siempre y cuando dicha asociación,--- sea pacífica y sus fines lícitos.

Artículo 13 "Nadie puede ser juzgado por leyes--privativas ni por tribunales especiales. ..."

Este artículo establece el principio de igualdad y en materia fiscal "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravámen se--debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito--fiscal debe ser sujeto del impuesto". [3]

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

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formas esenciales del procedimiento y conforme a

[3].- Flores Zavala, Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Pág. 155.

las leyes expedidas con anterioridad al hecho." En su último párrafo indica:

"En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la Ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho".

Este artículo establece las garantías de seguridad-jurídica como son:

1).-Irretroactividad.-Las leyes impositivas, sólo--son aplicables a situaciones que se presenten con posterioridad a su vigencia, es decir, no se les puede dar efectos retroactivos a las leyes en perjuicio de persona alguna, en materia fiscal, sólo se puede aplicar una Ley retroactivamente en beneficio del contri-buyente.

2).-Garantías de Audiencia y Legalidad.-El primer--párrafo del artículo que se comenta indica:

2.1).- La afectación de las propiedades y derechos--del contribuyente esto es, vía impuestos sólo puede hacerse me---diantе juicio.

2.2).- El juicio debe ventilarse, ante tribunales--previamente establecidos, por ejemplo en materia tributaria, el--Tribunal Fiscal de la Federación y los Tribunales de lo Contencio--so Administrativo, creados a la luz del artículo 73 fracción ----XXIX-H Constitucional.

2.3).- Para efectos de cumplir con la garantía de--legalidad, las leyes que establezcan las formalidades del procedi

miento administrativo para la determinación del crédito fiscal y su cobro, deben haber sido previamente establecidos.

2.4).- Para cumplir con la garantía de audiencia, -- por mandato expreso constitucional, deben expedirse leyes que permitan la impugnación de los particulares ante las autoridades, referentes a la determinación y cobro de los impuestos, haciendo uso del derecho de ser oído y presentar pruebas y alegatos, que la autoridad deberá tomar en cuenta para emitir una resolución.

3).- También como principio de legalidad, el último párrafo del artículo 14 Constitucional.- Establece que en las controversias de orden fiscal se estará en primer lugar a la que indiquen las leyes tributarias o a su interpretación jurídica y -- por último a los principios del derecho común en forma supletoria.

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

Esta garantía de legalidad, para efectos del presente trabajo establece que toda resolución administrativa para efectos fiscales debe reunir los siguientes requisitos:

- 1).- Que sea por escrito.
- 2).- Emitido por autoridad competente.
- 3).- Que esté fundado y motivado de hecho y derecho.
- 4).- Que se haga del conocimiento del interesado.

Artículo 27 ''La propiedad de las tierras y aguas-

comprendidas dentro de los límites del territorio--
nacional, corresponde originariamente a la nación--
la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir--
el dominio de ellas a los particulares, constituyen--
do la propiedad privada.''

''La capacidad para adquirir el dominio de las tie--
rras y aguas de la nación, se regirá por las si ---
guientes prescripciones:

...
III. Las instituciones de beneficencia, pública o--
privada, que tengan por objeto el auxilio de los ne--
cesitados, la investigación científica, la difusión
de la enseñanza, la ayuda recíproca de los asocia--
dos, o cualquier otro objeto lícito, no podrán ad--
quirir más bienes raíces que los indispensables pa--
ra su objeto, inmediato o directamente destinados a
él;...''

IV. Las sociedades comerciales, por acciones, no po--
drán adquirir, poseer o administrar fincas rústicas.
Las sociedades de esta clase que se constituyeren--
para explotar cualquier industria fabril, minera,--
petrolera, o para algún otro fin que no sea agríco--
la, podrán adquirir, poseer o administrar terrenos--
únicamente en la extensión que sea estrictamente ne--
cesaria para los establecimientos o servicios de --
los objetos indicados, y que el Ejecutivo de la U--

nión, o de los Estados, fijarán en cada caso;...''.

El artículo 30 nos indica quienes son mexicanos.

Artículo 31 ''Son obligaciones de los mexicanos:

. . . .

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

Este artículo establece los siguientes principios:

1).- Es obligación de los mexicanos contribuir a -- los gastos públicos, en cuanto a los extranjeros la Suprema Corte de Justicia de la Nación, indicó que la obligación de los mismos, puede nacer de las leyes.

2).- Contribuir a los gastos públicos, entendiéndose como tales los que son necesarios para que las entidades públicas realicen el objeto para el cual fueron creadas.

3).- El sujeto activo de los créditos fiscales son la Federación, los Estados y los Municipios.

4).- Establece la residencia, pero fiscalmente el término que se utiliza es ''fuente de riqueza''.

5).- Debe hacerse de manera proporcional y equitativa, este es el principio de justicia, que a su vez requiere de generalidad y uniformidad, la cual quiere decir que todos los que tengan capacidad contributiva para algún impuesto que signifique la menor carga posible.

6).- Que lo dispongan las leyes, toda contribución-

debe estar establecida en las leyes.

En materia de planeación fiscal, los artículos antes mencionados son los que en mi opinión, tienen mayor vinculación con el tema que se trata y de la observación de los mismos se establece la libertad y el derecho del asesor fiscal y del contribuyente para que dentro de los marcos legales vigentes, atenuen en lo posible al impacto financiero que los impuestos provoquen en su patrimonio.

C).-LEGISLACION FISCAL.

Para efectos de nuestro análisis, analizaremos algunos aspectos de la relación tributaria en el Código Fiscal de la Federación.

a).-EL SUJETO.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente, ya sea persona física o moral. "La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc." [4]

El sujeto activo, lo son la Federación, los Estados y los Municipios según el artículo 31 fracción IV Constitucional.

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

-Retenedores y Recaudadores.

[4].- Filores Zavala, Ernesto.-op cit., Pág. 91.

-Personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos.

-Liquidadores y síndicos, excepto, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar -- los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere el Código y su Reglamento.

-La persona o personas que tengan la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la empresa (durante su gestión), se llama responsabilidad subsidiaria y opera cuando:

- 1).- No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
 - 2).- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente.
 - 3).- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- Adquirentes de negociaciones.
 - Representantes de residentes en el extranjero.
 - Quienes ejerzan la patria potestad o tutela.
 - Legatarios y donatarios.
 - Por voluntad propia.-responsabilidad pasiva.
 - Terceros que otorguen garantías.
 - Los socios o accionistas.
 - Las sociedades.
- Cabe aclarar, "...que cuando se habla de responsa-

bilidad solidaria, el término solidaridad tiene significado completamente distinto del que tiene en derecho privado.

La característica de esta responsabilidad fiscal es:

1. Que la Ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.
2. Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la Ley'. [5]

b).-EL OBJETO.

Artículo 2 y 3: Los ingresos ordinarios del Estado, son las contribuciones, los aprovechamientos y los productos; como lo son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y sus respectivos accesorios.

Artículo 4: Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados, para la realización de sus actividades, previstas en las leyes fiscales, que obliguen al pago de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c).-ETAPAS DE LA RELACION JURIDICO-FISCAL.

Artículo 6:

[5].- Flores Zavala, Ernesto.- op cit., Pág. 102.

1).- Nacimiento de la obligación fiscal (causación).- Significa colocarse en el supuesto de la Ley fiscal o consumarse el objeto; conforme a la legislación vigente, en el momento en que ocurran, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expiden con posterioridad.

2).- Determinación de la obligación fiscal.- Corresponde a la expresión en pesos de la contribución causada, efectuada por el contribuyente, salvo disposición expresa en contrario, en este caso el sujeto proporcionará la información en los siguientes quince días a la causación.

d).- FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION FISCAL.

Artículo 6; El pago.- Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Artículo 23: La compensación.- Se puede optar por la compensación, cuando se trate de un mismo impuesto, en caso contrario, se requiere autorización.

En este artículo, debe entenderse que el retenedor puede compensar cantidades que tenga a su favor, contra cantidades a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, tal como a la letra se indica en el artículo que se comenta y de ninguna manera, que puede compensar cantidades a favor de impuestos retenidos, contra adeudos propios.

Artículo 74: La condonación.- Condonación por gracia, que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en forma discrecional, referente únicamente a las multas, es-

de suponerse que al constituir la multa una medida correctiva, puede ser condonada una vez satisfechos los créditos fiscales principales y accesorios, indicando además el artículo comentado, que las resoluciones de la autoridad respecto a multas, no pueden ser impugnadas mediante los recursos que contempla el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 146: La prescripción.- Esta figura, extingue los créditos fiscales en el término de cinco años, la iniciación coincide con el momento en que el crédito pudo ser exigido legalmente. Puede hacerse valer por excepción en los recursos administrativos (oponerse al cobro) o por vía de acción, solicitándolo a la autoridad.

La prescripción se interrumpe, por cada gestión de cobro notificada o por reconocimiento del deudor (la interrupción provoca que a partir de que cesa el acto que origine la interrupción se inician nuevamente los cinco años de plazo).

La interrupción de la prescripción por gestión de cobro según criterio del Tribunal Fiscal de la Federación, "no es suficiente para que interrumpa la prescripción contra el fisco, que la autoridad encargada de administrar el impuesto ejercite actos que tiendan a precisar el crédito fiscal, a determinar la responsabilidad o a exigir el pago de los adeudos líquidos, sino que es indispensable, además, que el deudor tenga conocimiento de esos actos, de los cuales debe haber constancia en el expediente respectivo." [6]

Además según ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 'requerimiento de pago' no interrumpe la prescripción.

Artículo 67: La caducidad.- Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar, determinar e imponer sanciones, se extinguen en el plazo de cinco años a partir del día siguiente a aquél en que:

1).-Se presentó la declaración del ejercicio.

Como principio general la caducidad no se interrumpe, excepto, cuando se presenta una declaración complementaria, respecto de los renglones que se modifiquen.

2).-Se presentó o debió presentarse la declaración cuando la contribución no se calcule por ejercicio, o a partir de que se causó el impuesto, cuando no haya que presentar declaración.

3).-Se hubiere cometido la infracción y si es de carácter continuo, cuando deje de realizarse.

El plazo será de 10 años, cuando:

1).-No haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes.

2).-No lleve contabilidad.

3).-No presente la declaración del ejercicio en su caso.

El plazo será de 3 años, cuando:

1).-La garantía del interés fiscal, resulte insuficiente; en los casos de responsabilidad solidaria.

De la lectura del artículo citado, se concluye, que la caducidad no está sujeta a interrupción y sólo se suspenderá-- cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

En el caso de Dación en Pago, el fisco al adjudicar se un bien, lo acepta en pago del crédito fiscal y según el artículo 2095 del Código Civil para el Distrito Federal menciona que: "La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida".

e).-LA INFRACCION FISCAL.

1).-Generalidades.- Se entiende por infracción, toda violación a una disposición fiscal, como puede ser, el incumplimiento de la obligación de pagar o el incumplimiento de otras obligaciones formales como de dar, de hacer o no hacer, establecidos en las normas tributarias.

La infracción se castiga, con una sanción administrativa de carácter económico, sin embargo, un mismo hecho puede tener el carácter de infracción y delito, aplicándose la sanción o multa, independientemente del pago de la suerte principal y de la pena corporal.(artículo 70 del Código Fiscal de la Federación).

El objeto de la infracción, es el de sancionar una conducta indebida y antisocial del infractor, es de hacerse notar que para que exista una infracción, debe existir la norma que tipifique el incumplimiento de la misma como infracción, ya que de lo contrario, se podría caer en una arbitrariedad del poder.

2).-Infractores.- Lo serán los sujetos pasivos de la obligación tributaria, obviamente cuando se coloquen en los su

puestos que la Ley señala, cuando sean varios los responsables,-- cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga. (artículo 71 del Código Fiscal de la Federación).

Respecto a la culpabilidad Sainz de Bujanda indica "el problema se reduce a medir el grado de culpabilidad del sujeto agente y a determinar en función de su culpabilidad la sanción aplicable... lo que acontece a mi juicio es que cierto tipo de infracciones, que suponen levisimas conculcaciones a la norma tributaria pueden ser fruto de olvidos o falta de diligencia en el cumplimiento de los deberes formales. Pero entiendo que la negligencia por pequeña que sea, implica siempre una mínima culpabilidad, en cuanto que todo ciudadano--al menos esta es la presunción del--ordenamiento jurídico--ha de poner la máxima diligencia en conocer sus deberes tributarios--formales y materiales--y en cumplirlos".- [7]

3).-Excluyentes de responsabilidad.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se abstendrá de imponer sanciones, cuando se cumpla con las obligaciones fiscales en forma espontánea fuera de los plazos señalados en las mismas y en los casos de imposibilidad material (caso fortuito o fuerza mayor).

No se considera pago espontáneo, cuando lo descubran las autoridades fiscales o cuando se subsane la omisión, después de la notificación de una orden de visita domiciliaria o --cualquier gestión notificada, de comprobación de cumplimiento de-

[7].- Citado por De la Garza, S. Francisco.- op. cit.- Pág. 423.

disposiciones fiscales.

4).-Reglas de las infracciones:

4.1).-La multa es independiente del pago de la contribución, recargos y pena corporal.

4.2).-No se impondrá multa, si se cumple en forma-- espontánea.

4.3).-Si se incumple con intervención de fedatarios y funcionarios públicos, estos pagarán los accesorios.

4.4).-Hay agravantes, cuando hay reincidencia.

4.5).-Hay agravantes cuando existan:

-Documentos falsos.

-Documentos a nombre de terceros.

-Dos o más sistemas de contabilidad.

-Dos o más libros sociales.

-Destrucción total o parcial de la contabilidad.

- Microfilms sin requisitos.

4.6).-También constituye agravante, la falta de entero del impuesto retenido o recaudado.

4.7).-Asimismo, existe agravante, si el hecho es -- en forma continuada.

4.8).-Si por un acto u omisión, se infringen diversas disposiciones, sólo se aplica la multa mayor.

4.9).-Si se paga la multa dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que se notifique, se reduce en un 20 por ciento.

5).-Monto de las multas:

5.1).-50 por ciento de la contribución omitida actualizada, si se paga antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la misma.

5.2).-100 por ciento de la contribución omitida actualizada, en los demás casos.

5.3).-30 por ciento de la diferencia entre la pérdida real y la declarada, cuando las pérdidas declaradas, sean mayores a las reales.

6).-Reglas de las multas:

6.1).-Se aumentan las multas:

-20 por ciento por reincidencia.

-60 por ciento por agravante del artículo 75 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

-50 por ciento por agravante del artículo 75 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

6.2).-Se disminuye la sanción:

-25 por ciento si hay dictamen de estados financieros; no se aplicará cuando existe alguno de los agravantes dispuestos por el artículo 75 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

-20 por ciento en los demás casos; en el caso del artículo 76 fracción II del Código Tributario, si se paga dentro de los 45 días siguientes a la notificación de la resolución respectiva.

-20 por ciento de la contribución omitida por errores aritméticos, y si se paga dentro de los 15 días siguientes a

la notificación, se reduce a la mitad.

7).-Infracciones y multas:

7.1).-En relación con el Registro Federal de Contribuyentes, artículo 79; multa artículo 80, de \$280,000.00 a - - -- \$840,000.00.

7.2).-En relación con declaraciones, solicitudes, avisos y expedición de constancias, artículo 81; multa artículo 82, de \$50,000.00 a \$55,000.00.

7.3).-En relación con la contabilidad, artículo 83; multa artículo 84, de \$140,000.00 a \$1'400,000.00.

7.4).-En relación con las Instituciones de Crédito. artículo 84-A; multa artículo 84-B, de \$30,000.00 hasta 4 al millar.

7.5).-En relación con las facultades de comprobación, artículo 85; multa artículo 86, de \$290,000.00 a \$5'800,000.

7.6).-De funcionarios o empleados públicos, artículo 87; multa artículo 88, de \$140,000.00 a \$5'800,000.00.

7.7).-De terceros, artículo 89; multa artículo 90, de \$290,000.00 a \$1'450,000.00.

7.8).-Diversos, artículo 91; multa de \$1,000.00 a \$10,000.00.

8).-Actualización de las multas.- El artículo 70, en su segundo párrafo indica: "El monto de las multas que este Capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre con el factor que se obtenga de dividir el índice-

nacional de precios al consumidor del penúltimo mes de calendario anterior al de la fecha para la cual se efectúa la actualización, entre el citado índice correspondiente al quinto mes inmediato anterior al de esa fecha. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público calculará para las infracciones correspondientes, las cantidades que resulten de las operaciones anteriores y las publicará en el Diario Oficial de la Federación.'

Señala además el tercer párrafo del citado precepto lo siguiente;

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

En relación con las infracciones por violación a las normas fiscales, es de hacerse notar que su inclusión en el presente trabajo se efectúa, considerandolas como limitantes de la planeación fiscal y con la finalidad de tenerlas en mente al llevar a cabo las estrategias fiscales, pero sin colocarse en los supuestos de la infracción.

D).- INTERPRETACION DE LAS LEYES.

La interpretación de las normas jurídicas, debe entenderse como la aplicabilidad que tienen las leyes a un caso específico, es decir si el hecho que se presentó encuadra dentro del precepto legal, lo anterior nos indica, que no está en posibilidad el legislador al momento de emprender su función, de tomar

se en cuenta todos los posibles casos que pueden presentarse y sería imposible encuadrarlos todos en el articulado de la Ley.

Otra corriente de pensamientos se refiere, a que la interpretación de las leyes consiste en encontrar el sentido recto del contenido de la misma, esto es, lo que quiso decir el legislador al sancionarla.

Por otro lado, hay quienes piensan que la interpretación de las normas jurídicas consiste, en separar el pensamiento del legislador de la Ley misma e indagar la voluntad de ésta, y al tener voluntad propia, su adaptación o evolución a los cambios y tiempo, la perfecciona; también se pretende que la interpretación de la Ley, recaiga en el juzgador, el cual dictará el criterio de las autoridades, y los contribuyentes deberán apegarse al mismo y no interpretar a su arbitrio las disposiciones legales.

a).-MÉTODOS DE INTERPRETACION.

Los métodos de interpretación en el Derecho Fiscal, son los mismos que conoce la ciencia jurídica, como sigue:

-Histórico.

-Lógico.

-Sistemático.

-Ideológico.

-Gramatical.

-Económico.

El método Histórico, toma en cuenta para conocer el sentido correcto de la Ley, los antecedentes de la misma, el--

derecho derogado, la evolución de la norma jurídica, la iniciativa de Ley, la exposición de motivos, debates legislativos, etc., para conocer la intención del legislador.

El método Lógico, busca la finalidad de la Ley, mediante un juicio objetivo de razonamiento.

El método Sistemático, parte de la base de que la norma jurídica forma parte de un todo, por lo cual no puede interpretarse aisladamente, es decir debe interpretarse el articulado en armonía con todos los que forman el contenido de la Ley. El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que: "Los preceptos de una legislación deben interpretarse principalmente en el sentido de que no se contradigan", "Un precepto debe ser interpretado en relación con los demás de la misma Ley", "No debe olvidarse el principio de hermenéutica jurídica que dispone que los preceptos de una ley deben interpretarse armónicamente." [8]

El método Ideológico, parte del conocimiento de las ideas que dieron origen a la Ley.

El método Gramatical, preponderantemente, intenta buscar el sentido literal o gramatical de la Ley, basándose en el significado gramatical, esto es en sentido recto y de ninguna manera metafórico. Dicha interpretación gramatical debe hacerse en forma armónica, con todas las demás disposiciones, títulos, subtítulos y capítulos que integran la norma jurídica y además en un proceso de raciocinio que le de sentido a la Ley.

[8].- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Tomo IV.-Pág. 755.

El método Económico, según la sentencia RF 5/71 se indica: "En el artículo 11 del Código Fiscal vigente que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación -- restrictiva del precepto relativo del Código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas." [9]

Cualquiera que sea la generalidad de los términos de una Ley, no deberán entenderse comprendidas en ellas cosas distintas y diferentes de aquellas sobre las cuales su autor se propuso legislar.

Si alguna disposición admitiere diversos sentidos, deberá entenderse en el más adecuado para que produzca efectos.

Si las palabras aparecieron como contrarias a la idea jurídica, evidentemente que quiso el legislador que prevaleciera la idea.

Los artículos de una Ley, deberán interpretarse los unos por los otros, atribuyendo a los dudosos, el sentido que resulta del conjunto de todos.

Las palabras que pueden tener distintas acepciones, serán entendidas en aquellas, que sea más conforme al objeto de la Ley.

[9].- Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1971, 2a. Sala, Pág. 93.

Debe rechazarse toda interpretación que conduzca a lo absurdo. Al que le está prohibido el fin, le están prohibidos los medios, siempre que estos sean lícitos.

Si la regla es limitada a ciertos casos representados tácticamente, lo contrario debe ser admitido para los no comprendidos; esta regla debe ser empleada con mucha cautela, ya que la Ley, cuando cita ejemplos, no los agota todos.

Quien está a lo favorable, debe estar a lo adverso.

b).-LA INTERPRETACION SEGUN SUS RESULTADOS.

1).-Extensiva.

2).-Restrictiva.

3).-Estricta o Declarativa.

La interpretación Extensiva, trata de ampliar lo -- que el legislador quiso prever y no logró hacerlo al emitir la -- Ley. Esto podría interpretarse, como el vacío legislativo.

Por determinación expresa de la Ley (artículo 5 del Código Fiscal de la Federación), la interpretación extensiva no-- es aplicable a las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares.

La interpretación Restrictiva, es aquella por medio de la cual, se considera menor el alcance de las palabras que integran el texto de la Ley, lo cual sería indicativo de que la Ley dice más, que lo que el legislador quiso decir.

La interpretación Estricta o Declarativa, es la que toma como valor de la norma, el sentido contemplado por las palabras del legislador, es decir, no lo restringe ni lo extiende pro

hibiéndolo expresamente.

En nuestra legislación tributaria el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, indica:

'Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.'

Es menester mencionar que: 'el sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: Principales y secundarias. La principal pagar el impuesto. Las secundarias son:-- de hacer, de no hacer y de tolerar como ejemplos presentar avisos, declaraciones, llevar libros de contabilidad, expedir facturas, - no proporcionar datos falsos, permitir visitas domiciliarias, etc. Las disposiciones contenidas en las leyes de materia fiscal que-- imponen cargas de carácter tributario, aún cuando impliquen fundamentalmente la obligación de verificar el pago correspondiente a los sujetos pasivos del impuesto, envuelven al mismo tiempo un -- conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer, de no tolerar, que el Estado establece,

con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a los particulares.' [10]

Si los terceros tienen obligaciones de hacer, de no hacer, de tolerar, luego entonces se encuadran dentro del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en lo que a "cargas" se refiere.

Por lo antes expresado se concluye, que de acuerdo con el artículo 5 del precitado Código, la interpretación de nuestras normas tributarias es de carácter estricto.

Sin embargo, en relación con la interpretación de la Ley, en la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación del 17 de marzo de 1941 que sentó jurisprudencia cita: "las normas que la integran deben entenderse en forma armónica, o sea, relacionandolas unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distingos."

Como corolario a lo anterior se derivan las siguientes reglas de interpretación estricta de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación:

"A).-Si la ley distingue, se interpreta con base en la distinción.

B).-Si la ley no distingue, pero describe los conceptos que emplea, habrá que acogerse a la descripción.

C).-Si la ley no distingue ni describe y no existen disposiciones genéricas o supletorias que la aclaren, habra que sujetarse a estas últimas.

D).-Si la ley no distingue ni describe y no existen disposiciones genéricas o supletorias que la aclaren, habrá que acogerse al sentido literal o común de las palabras que se emplearon en la redacción de la norma.

E).-Si la ley no distingue ni describe y no existen disposiciones genéricas o supletorias que la aclaren, además de que el sentido literal o común de las palabras que se emplearon en la redacción de la norma son insuficientes, habra que acudir a la interpretación técnica o jurídica de la ley.

F).-Si la ley no distingue ni describe y no existen disposiciones genéricas o supletorias que la aclaren, además de que el sentido literal o común de las palabras que se emplearon en la redacción de la norma son insuficientes, o aún acudiendo a la interpretación técnica o jurídica de la ley -- sea insuficiente, habrá que acudir a los principios generales del derecho u optar en favor del contribuyente.' [11]

Por último, debemos indicar, que cuando hay vacío--

[11].- Diep Diep, Daniel.-Planeación Fiscal.-2a. edición.-Pág. 44.

legislativo y mientras no se refiera al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y las que fijan infracciones, sanciones y delitos, -- las normas tributarias se pueden interpretar por analogía.

E).-LA EVASION FISCAL.

Como resultado de una planeación tributaria que rebase los límites legales, se presenta la evasión fiscal, la cual se divide en legal e ilegal, consideramos que la evasión ilegal-- es el fraude fiscal.

a).-ECONOMIA DE OPCION.

Cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas-- jurídicas, con sus correspondientes tratamientos impositivos diferentes y las dos encuadren el hecho en el que se colocó el contribuyente, estamos en presencia de la opción impositiva.

Por otro lado, cuando la opción o alternativa no resulta de la Ley, sino se construye al amparo de la misma, nos encontramos ante la evasión fiscal.

b).-ELUSION FISCAL.

Esta tiene lugar cuando se evita entrar en determinada situación, mediante procedimientos de naturaleza económica y siempre dentro de la Ley, para obtener un beneficio tributario, aprovechando, la deficiencia, incertidumbre y lagunas de la norma impositiva.

c).-DIFERENCIAS ENTRE ELUSION Y EVASION FISCAL.

Si la elusión del hecho, se produce mediante la regularización de otro hecho, para desembocar en un resultado económico preestablecido, estamos en un caso de evasión fiscal.

1).-Características de la Evasión.

-Inactividad o abstención, para no colocarse dentro del hecho generador del crédito fiscal.

-Por la naturaleza intrínseca de la inactividad o - abstención.

2).-Características de la Elusión.

-Consiste en proceder, en accionar al amparo de las imprecisiones, abstracciones, lagunas y contradicciones de la Ley.

Es de hacerse notar que las opciones que ofrece la Ley o que están claramente explícitas, no pueden considerarse como evasión ni elusión.

Algunos tratadistas llaman fraude legal a la evasión fiscal, 'El fraude es, por el contrario, legal, lícito y -- permitido, cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación, a una operación o a una convención no contemplada por la legislación, cuando usa una palabra hábilmente, una fisura del armazón o de la red fiscal. Este tipo de fraude escapa en principio a la sanción porque deriva de una regla jurídica secular; los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que dé origen a las-- prestaciones menos elevadas.' [12]

Cuando en los ordenamientos legales se tipifique la

[12].- Caurrille, Rosier.- Le lutte contra le fraude fiscale, Bulletin fon International Fiscal D.-1952, VI, Pág. 263 y ss.

tipicidad y la juridicidad de la acción, como constitutiva de delito fiscal, estamos ante el fraude y si por el contrario con motivo de la estructura de la ley, no se cae en el hecho, debido a -- las imperfecciones de la misma, estamos dentro de la ley y se le considera evasión legal.

d).-ALGUNAS CAUSAS DE EVASION.

-Existen opiniones de las cuales se encuentra la -- propia, referente a que las ventajas que se traducen u ofrecen -- las leyes, de ninguna manera deberían considerarse como evasión,- ya que esta última es la resultante de inexactitudes, lagunas o -- equivocaciones de la Ley. Por lo mismo podemos decir que los fi-- nes son los mismos pero los medios o instrumentos diferentes.

-Demasiada complejidad de las leyes fiscales, como ejemplo podemos citar la Ley del Impuesto sobre la Renta que contempla diferentes tratamientos, para contribuyentes menores, contribuyentes del regimen simplificado, régimen general de Ley y otros contribuyentes.

-Abundante número de tributos en diferentes leyes,- que traen como consecuencia, una dificultad al contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, afortunadamente en México a últimas fechas se ha conseguido homogeneizar diferentes impuestos en pocas leyes

-Falta de cuidado al redactar las disposiciones legales, lo cual trae como consecuencia, la facilidad de evadir la acción del fisco en forma absoluta o en parte.

-La defectuosa capacitación de los agentes de la au

toridad, lo cual limita la actuación del especialista en impuestos, ya que el contribuyente al hacer uso de estrategias fiscales que la autoridad no respeta, aunque esten apegadas a los preceptos jurídicos, trae como consecuencia prescindir del asesor fiscal y optar por la evasión ilegal, aún cuando la estrategia fiscal es ganada por los contribuyentes en los tribunales.

-En relación con el párrafo anterior, las dificultades que enfrentan las autoridades en materia de cantidad y calidad de su personal para llevar a cabo una labor real de fiscalización, provoca la evasión, la más de las veces burda y por consecuencia ilegal.

-Aplicación sistemática del criterio de la autoridad revisora de fallar invariablemente a favor del Fisco, si tomamos en consideración que la práctica actual es de que las resoluciones determinantes de crédito fiscal son analizadas por el área de Recursos de Revocación, dependencia adscrita a la misma Secretaría, podemos concluir, que el recurso de revocación es nulo prácticamente, porque lo va a perder el contribuyente ya que la resolución determinante expresa el criterio de la autoridad liquidadora, por lo que la presentación de la inconformidad tendrá como única finalidad la de cubrir un requisito de formalidad, lo anterior se ve agravado, pues la autoridad, a pesar de que el contribuyente en ocasiones ha demostrado la improcedencia de las observaciones asentadas en el oficio liquidatorio, falla en contra del mismo lo que provoca que el contribuyente lejos de pagar sus contribuciones en forma correcta, al saber la imparcialidad de la

de la justicia opte, incluso, por operar al margen de la Ley estas, como contribuyente omiso.

-Abundancia en disposiciones misceláneas, que se alejan de su finalidad, la cual se considera como explicativa o aclaratoria, sin embargo, en algunas ocasiones llegan incluso a modificar o nulificar la misma Ley o hasta ir por encima de ella.

-Falta de resolución oportuna del litigio fiscal,-- ya que cualquier juicio ya sea ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en los Tribunales Colegiados de Circuito y en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tardan en resolverse varios años, por lo que van en detrimento de los contribuyentes que obran legalmente, pues mientras no se resuelvan, crean incertidumbre y una serie de gastos de defensa y gravámenes onerosos, por contrada lugar a que los evasores ilegales, realicen una serie de maniobras para que en caso de perder el juicio ya no sean solventes para pagar o en último caso si pagan sean pesos que han perdido su poder adquisitivo.

-Las equivocaciones en el manejo del gasto público, trae como consecuencia, el ya de por sí deteriorado concepto que tienen los contribuyentes del manejo de los impuestos, por consiguiente, al pensar el sujeto pasivo, que no se están ocupando correctamente los fondos públicos, la inmediata respuesta es evadir al Fisco.

-Ineficacia en los mecanismos de recaudación. Es política en nuestro País la dificultad para el pago de los impuestos, las oficinas siempre se encuentran saturadas y provocan gran

des pérdidas de tiempo al contribuyente, lo que da como resultado, ciertas formas de evasión (pagos provisionales en ceros, etc.).

Como respuesta a lo anterior considero las siguientes recomendaciones, para limitar la evasión fiscal.

1).-Si consideramos a los impuestos, primordiales-- para el sostenimiento del gasto público, es natural que las medidas políticas deberían encaminarse a la claridad y honestidad en el manejo y aplicación de los fondos del erario y solo cuando esto se produzca se logrará disminuir la evasión fiscal.

2).-Continuar las campañas de concientización de la obligaciones fiscales, las cuales unidas a lo externado en el punto 1, dará como resultado una menor evasión fiscal.

3).-Una mayor capacitación de las autoridades en todos sus niveles para que al aplicar correctamente las disposiciones fiscales, provoque en el contribuyente la idea de estar dentro de un régimen de derecho y de esa forma difícilmente derive-- en evasión fiscal ilegal.

4).-Que las modificaciones a las leyes impositivas-- sean lo más claras posibles y cumplan con los principios de la -- Constitución, ya que en la actualidad, dichas leyes, en muchos casos definitivamente son inconstitucionales, por lo cual fomentan la evasión.

5).-Resolver a la brevedad posible los litigios fiscales.

6).-Es a todas luces necesario, implantar medidas -- óptimas recaudadoras, para facilitar al contribuyente el pago de sus impuestos.

CAPITULO II

EL DELITO DESDE EL PUNTO DE VISTA LEGAL

A).-CONCEPTO.

La palabra delito, etimológicamente deriva del verbo latino "Delinquere, que significa; abandonar, apartarse del-- buen camino, alejarse del sentido señalado por la ley." [1]

El Código Penal para el Distrito Federal, en materia de fuero común, y para toda la República en materia de fuero federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 14 de septiembre de 1931, en vigor el día 17 del mismo mes y año, en su artículo 7 define al delito como: "El acto u omisión que sancionan las leyes penales."

La base de la ciencia penal la forman: El delito,-- El responsable y la Pena o medio de seguridad.

-Los Delitos.- Se configuran en una alteración del orden social dañina, por lo cual, se encuentran tipificados en la Ley, al presentarse estos, concurre una violación en las normas-- legales existentes, produciendose de tal manera el ilícito.

Del concepto de delito expuesto por el Código Penal Mexicano, se desprende que al encontrarnos en un acto u omisión,-- en consecuencia el delito es imputable a quien lo comete o lo omi te.

En el artículo 8 de nuestra legislación penal, se--

[1].- Castellanos, Fernando.-Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Pág. 125, Editorial Porrúa.

indica: "Los delitos pueden ser:

- I. Intencionales;
- II. No intencionales o de imprudencia;
- III. Preterintencionales."

Se considera intencional, cuando conociendo la circunstancia de un acto u omisión se acepten las condiciones legales del mismo.

No intencional o de imprudencia, cuando el acto se comete u omite por imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o cuidado, que cause igual daño, que un delito intencional.

Preterintencional, es cuando el acto u omisión, que imprudentemente produce un daño mayor al que se aceptó, como resultado de la infracción.

Al ser imputable el delito a quien lo cometió, nos encontramos con el siguiente elemento del derecho penal.

-El Responsable o Delincuente.- Las diversas escuelas penales, tradicionalmente han coincidido en conformar la personalidad del delincuente bajo un marco de deformación e inhabilidad para convivir dentro de un orden social, que deriva en peligrosidad y temibilidad, concepción que ha adoptado nuestro derecho penal, agregándolo a la intención, mala fe, educación, inteligencia, daño causado, etc., delimitan la pena o sanción y su intensidad.

El artículo 13 del Código Penal establece, quienes:

"Son responsables del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización;
- II. Los que lo realicen por sí;
- III. Los que lo realicen conjuntamente;
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V. Los que determinen intencionalmente a otro a co
meterlo;
- VI. Los que intencionalmente presten ayuda o auxi--
lien a otro para su comisión;
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxi--
lien al delincuente, en cumplimiento de una pro
mesa anterior al delito; y
- VIII. Los que intervengan con otros en su comisión--
aunque no conste quién de ellos produjo el re--
sultado. ''

Ahora bien, las circunstancias excluyentes de res--
ponsabilidad, se enumeran en el artículo 15 del Código Penal y en
su fracción VII dice: ''Obedecer a un superior legítimo en el or--
den jerárquico aun cuando su mandato constituya un delito, si es--
ta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la co--
nocía. ''

-La Pena o Sanción. ''La pena es un mal necesario,--
se justifica por distintos conceptos parciales: por la intimidación,
la ejemplaridad, la expiación en aras del bien colectivo,--
la necesidad de evitar la venganza privada, etc; pero fundamental
mente, por necesidad de conservación del orden social. El ejerci
cio de la acción penal es un servicio público, de seguridad y de-

orden.''

[Exposición de motivos del Código Penal].

B).-CLASIFICACION SEGUN EL CODIGO PENAL.

LIBRO SEGUNDO

TITULO PRIMERO. Delitos contra la seguridad de la Nación.- Traición a la patria; espionaje; sedición; motín; rebelión; terrorismo; sabotaje ; conspiración.

TITULO SEGUNDO. Delitos contra el derecho internacional.- Piratería; violación de inmunidad y de neutralidad.

TITULO TERCERO. Delitos contra la humanidad.- Violaciones de los deberes de la humanidad; genocidio.

TITULO CUARTO. Delitos contra la seguridad pública.- Evasión de presos; quebrantamiento de sanción; armas prohibidas ; asociaciones delictuosas.

TITULO QUINTO. Delitos en materia de vías de comunicación y de correspondencia.- Ataques a las vías de comunicación y violación de correspondencia ; Uso ilícito de instalaciones destinadas al trámite aéreo y violación de correspondencia.

TITULO SEXTO. Delitos contra la autoridad.- Desobediencia y resistencia de particulares; oposición a que se ejecute alguna obra o trabajo públicos; quebrantamiento de sellos; delitos cometidos contra funcionarios públicos; ultraje a las insignias nacionales.

TITULO SEPTIMO. Delitos contra la salud.- De la producción, tenencia, tráfico, proselitismo y otros actos en materia de estupefacientes y psicotrópicos;- Del peligro del contagio.

TITULO OCTAVO. Delitos contra la moral pública y -- las buenas costumbres.- Ultrajes a la moral pública; corrupción de menores; trata de personas y lenocinio; provocación de un delito y apología de éste o de algún vicio.

TITULO NOVENO. Revelación de secretos.

TITULO DECIMO. Delitos cometidos por servidores públicos.- Ejercicio indebido de servicio público; Abuso de autoridad; Coalición de servidores públicos; uso indebido de atribuciones y facultades; concusión; intimidación; ejercicio abusivo de funciones; tráfico de influencia; cohecho; peculado; enriquecimiento ilícito.

TITULO DECIMOPRIMERO. Delitos cometidos contra la-- administración de justicia.- Delitos cometidos por los servidores públicos; ejercicio indebido del propio derecho.

TITULO DECIMOSEGUNDO. Responsabilidad profesional.-- Disposiciones generales; delitos de abogados, patrones y litigantes.

TITULO DECIMOTERCERO. Falsedad.- Falsificación y alteración de moneda; falsificación de billetes de --

banco, títulos al portador y documentos de crédito-público; falsificación de sellos, llaves, cuños o--troqueles, marcas pesas y medidas; falsificación de documentos en general; falsedad en declaraciones ju--diciales y en informes a una autoridad; variación--del nombre o del domicilio; usurpación de funciones públicas o de profesión y uso indebido de condecora--ciones, uniformes, grados jerárquicos, divisas, in--signeas y siglas.

TITULO DECIMOCUARTO. Delitos contra la economía pú--blica.- Delitos contra el consumo y la riqueza na--cionales; vagos y malvivientes; juegos prohibidos.

TITULO DECIMOQUINTO. Delitos contra la libertad y--el normal desarrollo psicosexual.- Hostigamiento se--xual, abuso sexual, estupro y violación; incesto; a--dulterio.

TITULO DECIMOSEXTO. Delitos contra el estado civil--y bigamia.

TITULO DECIMOSEPTIMO. Delitos en materia de inhumaciones y exhumaciones.- Violación de las leyes so--bre inhumaciones y exhumaciones.

TITULO DECIMOCTAVO. Delitos contra la paz y seguridad de las personas.- Amenazas; allanamiento de mo--rada.

TITULO DECIMONOVENO. Delitos contra la vida y la in--tegridad corporal.- Lesiones; homicidio; reglas co--

munes para lesiones y homicidio; parricidio; infanticidio; aborto; abandono de personas.

TITULO VIGESIMO. Delitos contra el honor.- Golpes y otras violencias físicas simples; injurias y difamación; calumnia.

TITULO VIGESIMOPRIMERO. Privación de la libertad y de otras garantías.

TITULO VIGESIMOSEGUNDO. Delitos en contra de las -- personas en su patrimonio.- Robo; abuso de confianza; fraude; extorsión; de los delitos cometidos por los comerciantes sujetos a concurso; despojo de cosas inmuebles o de aguas; daño en propiedad ajena.

TITULO VIGESIMOTERCERO. Encubrimiento.

C).-EL DELITO EN CONTRA DE LAS PERSONAS EN SU PATRI

MONIO.

CODIGO PENAL

LIBRO SEGUNDO

TITULO VIGESIMOSEGUNDO.

Capitulo I. Robo [artículos 367 a 381 bis]

Capitulo II. Abuso de confianza [artículos 382 a --
385]

Capitulo III. Fraude [artículos 386 a 389 bis]

Capitulo III bis. Extorsión [artículo 390]

Capitulo IV. De los delitos cometidos por los comerciantes sujetos a concurso [artículos-
391 a 394]

Capitulo V. Despojo de cosas inmuebles o de aguas--
[artículos 395 a 396]

Capitulo VI. Daño en propiedad ajena [artículos 397
a 399 bis]

D).-EL DELITO DE FRAUDE.

a).-CONCEPTO.

Este delito ha recibido distintas denominaciones en
otras épocas y en otras legislaciones como:

- 'Estelionato que según Soler, era una impostura--
encaminada a la obtención de un lucro indebido y capaz de engañar
y causar perjuicio al diligente padre de familia pero se diferen-
ciaba del falsum, aun cuando suponía la falsedad en forma impro-
pia, dado el alcance que este término tenía en el derecho romano.

Escroquerie, es la designación de fraude o estafa--
en el Código Francés y se caracteriza por el hecho de inducir a--
alguien en error por medio de engaño o artificio para obtener un-
derecho injusto. ... Truffa, nombre que se le da al delito de es-
tafa en el derecho Italiano y según Maggiore, 'Consiste en el he-
cho de quien, al inducir a otro a error por medio de artificio o-
engaño, obtiene para si mismo o para otros algún provecho injusto,
con perjuicio ajeno'. ... Fraude, para Merkel el fraude o la esta-
fa 'Es la antijurídica apropiación de un bien patrimonial ajeno,-
sin compensación y mediante engaño', Sebastián Soler lo considera
una 'Disposición patrimonial, perjudicial tomada por un error de-
terminado mediante ardidés tendientes a obtener un beneficio inde-

bido.'' [2]

En nuestra legislación Penal, en su artículo 386 -- menciona: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se haya se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido."

b).-FRAUDE CIVIL Y FRAUDE PENAL.

Dentro de nuestros penalistas "Jiménez Huerta estima que no existe entre ambos una diferencia esencial haciendo notar la mayor exigencia de la ley civil en el fraude contractual, en consonancia con los requisitos necesarios para configurar el fraude genérico simple en la ley penal,..." [3]

Analogía y diferencias, entre los delitos de fraude, robo y abuso de confianza:

1).- En los tres delitos, se esta afectando al patrimonio de terceros.

2).- En los tres delitos, existe un enriquecimiento del autor de terceros.

3).- El robo y abuso de confianza sólo se refiere a cosas muebles.

4).- En el robo, hay apoderamiento sin consentimiento de la víctima.

5).- En el abuso de confianza, hay otorgamiento de disposición sin dominio, por parte del afectado, pero lo desvía o

[2].- Pavón Vasconcelos, F.-Comentarios de Derecho Penal.- Pág.- 138 y 139. Editorial Porrúa.

[3].- Citado por Pavón Vasconcelos, F.- op cit.- Pág. 141.

se apropia de la cosa el delincuente.

6).- En el fraude, consistente la víctima la entrega de la cosa, sin embargo, eso sucede por el engaño del autor.

c).-ELEMENTOS DEL FRAUDE.

1).-El hecho y la conducta.-''Según Porte Petit, el hecho está compuesto por la conducta, el resultado y la relación causal que vienen a constituir, por tanto, partes de ese hecho: e lemento objetivo del delito, de carácter general y material'' --- [4].

Artículo 386 del Código Penal ''...se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.''

Como se indico en el inciso A) de este Capítulo, el delito es acto u omisión, en el fraude, tambien se da la omisión por eso se habla de conducta, que puede consistir en omisión simple, en la cual existe inactividad voluntaria, existiendo violación de un mandato de hacer, produciendose un resultado puramente material; en cambio en la comisión por omisión, el no hacer voluntario produce un resultado material prohibido, es decir, en la omisión por omisión, intervienen el engaño y el aprovechamiento del error.

Actuar con engaño y aprovechar el error en que se encuentra el sujeto o guardando silencio al respecto, en beneficio propio o de terceros, configura el delito de fraude, siempre que se produzca el nexo de causalidad.

'Engaño según Maggiore, es un artificio acompañado de maquinación dolosa, para inducir a un error, de manera más fácil. Precisamente se diferencia del artificio por la característica de ser siempre positiva, o sea, por consistir en una acción'- [5].

'González de la Vega explica: En el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que-- se encuentra la víctima; simplemente, conociendolo, se abstiene-- de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa. Lo común al 'engaño' y al 'aprovechamiento del error' en el estado psíquico en que se encuentra la víctima: una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos relacionados con el fraude'' [6]

Para que quede configurado el delito de fraude o se consume el ilícito, es menester que se produzca en resultado del engaño y el aprovechamiento del error, este resultado puede consistir en la entrega de la cosa y el daño o lesión patrimonial--consecuente para el sujeto pasivo, así como el lucro indebido del sujeto activo.

2).-Tipicidad.- Es la coincidencia de la conducta-- del imputado, con la descripción del tipo de delito descrito por la Ley penal, es decir, que cualquier persona puede colocarse en los supuestos de la Ley, con la única condición de que el sujeto activo, debe ser capaz legalmente.

[5].- Citado por Pavón Vasconcelos, F.--op cit.-- Pág. 146.

[6].- Ibidem.- Pág.- 150.

3).-Atipicidad.- 'Zamora Pierce señala que habrá-- atipicidad por falta del medio exigido por la ley cuando no este-- mos en presencia del engaño. El engaño no es relevante si es pos-- terior al acto de disposición patrimonial porque en tal hipótesis, no puede ser causa... Hay atipicidad por carencia de los elemen-- tos subjetivos del injusto, cuando el delincuente actúa con fines diversos que el ánimo de lucro.' [7]

4).-Antijuridicidad.- Contradicción al derecho o i-- lícitud jurídica, es decir, el hecho es antijurídico cuando no se encuentra amparado en una causa de justificación.

Causas de justificación:

-El estado de necesidad, entregar una cosa ajena -- cuando se encuentra el sujeto en peligro de muerte o de perder su integridad corporal.

-El ejercicio de un derecho, es decir recuperar la-- cosa propia, que está en poder de otro, mediante el engaño.

-El cumplimiento de un deber, apegado a la Ley el-- acto es lícito.

En cuanto al ejercicio de un derecho, existen va--- rias excepciones, no puede generalizarse que no existe fraude en-- la cosa propia, ya que, si al apropiarse de un bien propio que es-- ta en manos de otra persona, esta acción trae como consecuencia,-- la lesión del patrimonio de terceros, se esta ante un fraude.

5).-Culpabilidad.- El fraude es un delito intencio--

nal y de mala fe, 'Correctamente se enseña que el dolor debe ser anterior a la ejecución de los artificios y trampas por parte del agente, y a la entrega viciada de engaño que el paciente efectúa' [8].

La culpabilidad se integra, cuando además del elemento objetivo del delito, que es el dolo, se acumula el aprovechamiento del error y como resultado, se obtiene un lucro indebido conociéndose la ilicitud por el agente y actuando este voluntariamente en el hecho.

6).-Inculpabilidad.- Cuando no se da el dolo, en virtud de que el sujeto activo al iniciar o llevar a cabo la acción, se encontraba en un error de hecho involuntario, invencible, no se puede considerar que hay culpabilidad.

7).-Imputabilidad.- Cuando el acto u omisión violatorio de la Ley se efectúa en forma consciente, por una persona-capaz legalmente, conociéndose que se actúa en forma ilícita, el delito es imputable al sujeto activo.

8).-Punibilidad.- El delito de fraude se encuentra penado de acuerdo con el Código Penal, como sigue:

Artículo 386.-

- I. Con prisión de tres días a seis meses y multa de tres a diez veces el salario, cuando el valor de lo defraudado no exceda de esta última cantidad;

[8].- Pavón Vasconcelos, F.-op.cit.- Pág. 163.

- II. Con prisión de seis meses a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de diez pero no de quinientas veces el salario;
- III. Con prisión de tres a doce años y multas hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario.''

9).-Tentativa.- El fraude admite el grado de tentativa, que se presenta cuando se da el engaño, ardid o trampa, sin que se produzca el enriquecimiento patrimonial del sujeto activo por causas ajenas al mismo, siendo punible de acuerdo con el artículo 12 del Código Penal, no imponiéndose pena o medida de seguridad cuando el sujeto mencionado se desiste espontáneamente o evita la consumación del delito.

10).-Participación.- De acuerdo con el artículo 13 del Código Penal, se pueden dar los siguientes agentes a la comisión del delito:

- Autor
- Instigador
- Cómplice o coadyuvante
- Encubridor

E).-DELITOS FISCALES.

a).-CONCEPTO.

El fraude al fisco es una infracción penal, perseguido por el Ministerio Público Federal, solo mediante querrela--

de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, no es--
perseguido de oficio; El Ministerio Público Federal, no puede po
ner en movimiento la acción de la Justicia, hasta que se haya fin
cado la querrela contra el contribuyente. El fraude tributario --
tiene un doble carácter, ya que implica una pena corporal que cas
tiga el Código Penal y una falta contra el Código Fiscal de la Fe
deración.

b).--DERECHO COMPARADO.

Para efectos doctrinarios, se expresan los concep--
tos de delito fiscal en otras legislaciones.

1).- Países que tipifican el delito fiscal en el Cód
igo Penal:

-BOLIVIA.- El Código Penal Boliviano recoge la eva
sión de impuestos en el artículo 231, mencionando: ''El que obli
gado legalmente o requerido para el pago de impuestos no los sa--
tisfaciere u ocultare, no declare o disminuyere el valor real de
sus bienes o ingresos, con el fin de eludir el pago o defraudar--
al fisco, será sancionado con prestación de trabajo de un mes a --
un año y multa de 20 a 53 días.''.

-CHECOSLOVAQUIA.- Se establece en su Código Penal,-
en el número primero del artículo 148 que: ''Toda persona que en
mayor volúmen acorta deliberadamente el impuesto, derecho u otra
tasa similar, será castigado con privación de libertad de uno a --
tres años o con medida rectificatoria o multa.''.

2).- Países que tipifican el delito fiscal en leyes
especiales:

-PERU.- Código Tributario, artículo 174: "El que--
valiéndose de cualquier artificio, astucia o engaño, deja de pa--
gar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, en--
provecho propio o de un tercero, incurrirá en el delito de defra--
udación y será reprimido con prisión no mayor de seis años, ni me--
nor de un mes.

-ALEMANIA.- Conforme a la ordenanza 1977, se consi--
deran delitos tributarios, según dispone el parágrafo 369: "1.--
Los hechos que son punibles con arreglo a las leyes tributarias;-
2.- el contrabando; 3.- la fabricación de sellos y timbres móvi--
les, y su preparación, siempre que el hecho afecte a sellos o tím--
bres fiscales, y 4.- el encubrimiento de una persona que haya co--
metido uno de los hechos señalados en los números 1 y 3."

-FRANCIA.- El delito fiscal se regula en el Código--
General de Impuestos, estableciendo para el fraude al fisco la pu--
na de la privación de la libertad entre uno y cinco años en los--
casos de falsa declaración, alteración o destrucción de registros,
falsa inscripción, evasión voluntaria y conspiración; y una multa
de 5,000 a 3,000 francos [artículo 1741]. Estas penas pueden agra--
varse para los casos de compraventa sin facturas, o cuando se util--
icen facturas ficticias o por reembolsos injustificados, con pris--
ión de 2 a 5 años y la multa de 5,000 a 100,000 francos.

-CANADA.- A nivel federal el fraude al fisco lo es--
tipula la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciendo en el art--
ículo 239, una penalidad de multa por el 25% al doble de la suma
defraudada o de multa y prisión de un máximo de dos años en los--

casos de falsa declaración, alteración o destrucción de registros, falsa inscripción, evasión voluntaria y conspiración.

-ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.- El Código de Impuestos de 1954, reformado en 1969 y 1976, artículos 7.201-7.202, citan:-
'1.- Si el contribuyente, voluntaria e intencionadamente, no ha hecho la declaración o el pago del impuesto: un año de prisión y 10,000 Dls. de multa, 2.- Si la empresa o empresario no paga al Estado, voluntaria e intencionalmente, los impuestos previamente deducidos de los sueldos de los trabajadores de la empresa: 5 años de prisión y 10,000 Dls. de multa, 3.- Información fraudulenta proporcionada por el trabajador referente a las exenciones a que tiene derecho con arreglo al Código: un año de prisión y 500 Dls. de multa, 4.- Preparación voluntaria e intencionada, de declaraciones de impuestos [de otras personas] falsas y fraudulentas: 3 años de prisión y 500 Dls. de multa, 5.- Si la persona que hace o prepara la declaración de impuesto de otra persona, utiliza la información que se le ha suministrado para fines distintos y ajenos a los de la preparación del impuesto: multa de 1,000 Dls. o un año de prisión.

El gobierno después de 10 días de plazo, puede proceder a la expropiación forzosa de los bienes del contribuyente.

-MEXICO.- El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, indica: '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.'

c).-ANTECEDENTES.

En nuestro país, los delitos fiscales aparecen por primera vez reglamentados en la ordenanza de aduanas del 12 de junio de 1891, en donde, se establecieron 3 tipos de infracciones a las leyes fiscales: delitos, contravenciones y faltas, considerándose como contravenciones la defraudación.

En la Ley del Impuesto General del Timbre, expedida en el año de 1893, se fijaron dos clases de responsabilidades: --

a).- Por infracciones simples y b).-Por infracciones con responsabilidad criminal.

d).-DELITOS FISCALES TIPIFICADOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Artículo 102.-Delito de Contrabando.-Comete este delito quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse.

Se da el caso de 'Pago parcial de los impuestos'-- por ejemplo cuando dolosamente se clasifiquen las mercancías en una fracción arancelaria diferente a la que le corresponde, produciéndose un pago inferior de impuestos al correcto.

También se puede dar el caso de que la factura ampare mercancía diferente a la que se esta importando realmente o -- con precios diferentes a los reales, produciéndose una omisión de 'Pago parcial de los impuestos'.

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

De acuerdo con la Ley aduanera, la importación de--

algunas mercancías se encuentra restringida, necesitando de un -- permiso de importación para introducirlas al país; por consecuencia, el delito de contrabando se da, cuando requiriendo de permiso la importación de mercancías no se cumpla con ese requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

La misma Ley aduanera, señala las mercancías cuya-- importación se encuentre prohibida, cayendo en delito de contra-- bando la importación de dichas mercancías.

Lo mencionado en párrafos anteriores, se puede dar en el caso de exportaciones.

El penúltimo párrafo del artículo 102 indica: ''Tam-- bién comete el delito de contrabando quien interne mercancías ex-- tranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en -- cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga-- de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido en-- tregadas legalmente por las autoridades o por las personas autori-- zadas para ello.''

El delito de contrabando, exige la declaratoria de-- la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 103.-Presunción del Delito de Contrabando-

I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de-- los lugares y zonas de inspección y vigilancia-- permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia-- en el país.

Como ejemplo de lo anterior se pueden dar dos casos

de mercancías que se localicen en los aeropuertos internacionales o en las garitas de inspección de aduanas e incluso en los recintos fiscales, sin factura, sin pedimento, sin permiso de importación y sin pago de impuestos.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

Lo citado es debido a que, los vehículos extranjeros pueden circular libremente en la franja fronteriza.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

El artículo 103, en sus fracciones IV a IX, especifica las demás presunciones del delito de contrabando.

Artículo 108.-Delito de Defraudación Fiscal.-El artículo en comento nos menciona: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."

Como se puede observar, la defraudación fiscal cabe en la definición genérica de fraude que establece el artículo 386

del Código Penal.

Elementos de la Defraudación Fiscal:

1).-El engaño o aprovechamiento del error, al respecto, ya se efectuó la explicación debida en el número 1, del inciso C), del subcapítulo 'El Delito de Fraude'', de este Capítulo II.

2).-La omisión del pago total o parcial de alguna contribución, y como consecuencia obtener un beneficio, perjudicando al fisco federal, es de hacerse notar, que el artículo 2, del Código Fiscal de la Federación, conceptúa como contribuciones a: los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El beneficio en perjuicio del fisco federal puede ser obtenido de cualquier manera.

3).-La concatenación de los elementos 1 y 2.

La pena por el delito de defraudación fiscal, se sanciona con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de quinientas veces el salario, cuando exceda la pena será de 3 a 9 años de prisión.

Por lo cual y cuando exceda la cantidad antes señalada, no procederá la libertad caucional por rebasarse la media aritmética de 5 años.

El cuarto párrafo del artículo 108 señala que, no se formulará querrela cuando el contribuyente efectúe en forma ex pontánea, el pago de sus contribuciones.

Pasamos ahora, a la forma en que se procederá penal

mente:

Artículo 92.-Casos en que se procede penalmente por delitos fiscales.-El presente artículo informa al particular:

"Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:", por lo que tendrá que:

- I. Formule querrela, tratándose de los previstos-- en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115-BIS.

Los requisitos de procedibilidad, son la denuncia y la querrela, por lo tanto, por los delitos no enumerados en la citada fracción, se puede iniciar el procedimiento con la simple denuncia de cualquier sujeto, pero el Ministerio Público Federal,-- para consignar necesita la queja de la Secretaría de Hacienda y-- Crédito Público.

- II. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo-- sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

La primera parte se refiere al delito consumado y-- en la segunda, se le da a la tentativa el carácter de delito consumado.

- 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 trá-- fico prohibido.

Lo anterior se refiere al tráfico internacional restringido, en la primera parte y en la segunda el mismo tráfico pero prohibido; el fisco sufrió o pudo sufrir daño al no existir -- permiso para hacer entrar o salir mercancías y hacer transitar -- mercancías prohibidas.

Continúa el citado artículo 92: "En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante Ministerio Público Federal."

Como ya se dijo anteriormente los requisitos de procedibilidad son la denuncia y la querella y si no hay querella -- basta la denuncia, por lo tanto este párrafo no tiene razón de-- ser.

El siguiente párrafo del artículo en comento, cita: "Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las -- tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados-- paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, -- las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos-- fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaria. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera."

Lo anterior se contrapone con la doctrina y el derecho penal, ya que se transforma la penalización al delincuente para ejemplo de la sociedad y su readaptación, en una simple amenaza de pago, es decir, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-

blico utiliza la pena corporal como un medio para conseguir la sa tisfacción económica que trae consigo el pago de impuestos, sanciones y recargos.

La petición de sobreseimiento, después de haberse-- pagado o garantizado el interés fiscal, queda al libre arbitrio-- de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro del término ''discrecionalmente'' que utiliza el Código Fiscal de la Federa-- ción en el párrafo que se comenta.

Por sobreseimiento se entiende el perdón del ofendi-- do que indica el artículo 93 del Código Penal, sin embargo, se -- concede a particulares y no a una Secretaría de Estado que de a-- cuerdo a la redacción del citado párrafo, sólo procede el sobre-- seimiento en los delitos que se formule querella.

El sobreseimiento, podría equipararse al desisti--- miento, pero este constitucionalmente, compete al Ministerio Pú-- blico Federal, el cual, no es titular del derecho respectivo.

Lo anterior nos permite aseverar que dicho párrafo-- carece de contenido jurídico.

La solicitud de sobreseimiento, debería ser presen-- tada por el Ministerio Público Federal ante el Juez que conozca-- del caso, equivaliendo al desistimiento de la acción y se extin-- gue el proceso penal quedando en libertad absoluta el inculpa-- do.

El penúltimo párrafo del artículo 92, cita: ''En los delitos fiscales en que sea necesaria querella o declaratoria de-- perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secreta-- ría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación corres--

pondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.''.

De la fracción anterior podría interpretarse como prueba plena, la documentación que cuantifique el daño o perjuicio de acuerdo con el artículo 280 del Código Federal de Procedimientos Penales, sin embargo, el mismo artículo de dicho ordenamiento, permite demostrar la falsedad del documento, si el monto es inexacto o la falta de autenticidad.

El último párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, indica lo siguiente: 'Para los efectos de este Capítulo, se entiende por salario, el mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la comisión del delito. Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.'.

Este último párrafo aclara lo que debe entenderse o considerarse como salario y como mercancías.

El artículo 93 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la obligación de las autoridades fiscales, de denunciar posibles delitos fiscales ante el Ministerio Público Federal.

El artículo 94 del Ordenamiento en comento, se refiere, a que las autoridades judiciales en los delitos fiscales, no pueden imponer una sanción pecuniaria y serán las autoridades-

administrativas las que harán efectivas las contribuciones omitidas, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Artículo 95.-Señala quienes serán los responsables de los Delitos Fiscales:

I. Concierten la realización del delito.

Esta fracción, se refiere a las personas que se pongan de acuerdo para cometer el ilícito, ya sea en el grado de tentativa o de consumación del mismo.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

Lo anterior se interpreta, como quienes efectúen un delito fiscal, lo cual de acuerdo con el artículo 8 del Código Penal pueden ser: Intencionales; No intencionales o de imprudencia; y Preterintencionales.

III. Cometan conjuntamente el delito.

En esta fracción se están considerando la complicidad y la coautoría así como, la autoría principal.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Se da, cuando el autor del delito utiliza a un tercero como medio para cometerlo, sin que opere la voluntad y el conocimiento de este último.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Se diferencia de la fracción anterior, en que el instrumento fue motivado o inducido por un actor intelectual.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

En esta fracción no existe la inducción de un tercero, sino que se trata de real cooperación para la comisión del delito.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa.

Debemos entender que no hay participación en la ejecución pero el auxilio implica la responsabilidad.

En lo conducente se aplicará el artículo 13 del Código Penal referente a la coparticipación, la instigación, la complicidad y el encubrimiento.

Algunos de los responsables del delito fiscal:

- El sujeto pasivo.
- Los sucesores.
- Los representantes legales o mandatarios.
- Empleados y dependientes.
- El consejo de administración.
- Directores y gerentes.
- El asesor fiscal.
- El auditor externo., etc.

Es muy importante hacer notar que la relación anterior, sirve a manera de ejemplo y que dichas personas, serán responsables, si participan en el ilícito de acuerdo a lo que establece el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 96.- Habla sobre la responsabilidad en los Delitos Fiscales.-Especificando en su parte inicial: "Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo

acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución -- del delito:''

I. Con ánimo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que-- provenía de éste, o si de acuerdo con las cir--- cunstancias debía presumir su ilegítima proceden- cia, o ayude a otro a los mismos fines.

Debemos entender que la adquisición, recepción, -- traslado y ocultación del delito, debe traer aparejada el afán de lucro. En todos los casos a sabiendas de la procedencia ilegítima del objeto o su presunción.

En la última parte de la fracción anterior, se in- terpreta que se considerará encubridor, al que ayude a adquirir, - recibir, trasladar u ocultar.

II. Ayuden en cualquier forma al inculpado a eludir- las investigaciones de la autoridad o a sustraer- se de la acción de ésta, u oculte, altere, des-- truya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el incul- pado el objeto o provecho del mismo.

La sanción por encubrimiento será con prisión de -- tres meses a seis años.

Se presupone que la actuación es posterior a la con- sumación del delito.

El auxilio para eludir las investigaciones presupone el conocimiento del delito.

Cuando un tercero a través de su conducta, ayuda al inculpado a sustraerse de la acción de la autoridad, lo está encubriendo.

Por lo que se refiere al aseguramiento para el inculpado del objeto o del hecho del delito, debe seguir entendiéndose, como acto posterior a la consumación del delito.

El artículo 97, indica el aumento de la pena, cuando participen funcionarios o empleados públicos, en la comisión del delito fiscal.

El artículo 98, indica que la tentativa del delito fiscal está penada, pero acorde con el artículo 12 del Código Penal si el autor desiste de la ejecución o impide la consumación del delito, no habrá sanción.

La tentativa se sanciona, con prisión hasta de dos terceras partes de la pena, que correspondería a la consumación del delito.

El artículo 99, nos habla del delito continuado, y deja el aumento de la pena al arbitrio del juzgador al no incluir un mínimo, sino, hasta 'una mitad más de la que resulte aplicable'. Además al incluir el 'podrá' deja al Tribunal en libertad de aumentar o no la pena.

El artículo 100, menciona que, la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela será de 3 a 5 años según sea el caso y en los demás delitos, se estará a lo contemplado por el Código Penal en sus artículos 100 a 115.

De la lectura del artículo 101, se desprende que al cumplirse con los requisitos que marca el artículo 90 del Código Penal y una vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, indique al Juez que el interés fiscal está satisfecho o se garantizó de acuerdo al artículo 141 del Ordenamiento Fiscal aquí tratado, aquél podrá dictar la condena condicional.

Artículo 109.-Son Delitos Equiparables al de Defraudación Fiscal, quien:

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

Resulta conveniente aclarar al respecto, que la determinación de ingresos del contribuyente, efectuado por las autoridades fiscales, deberá apegarse a lo que indica el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, como sigue:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

Ahora bien esta fracción debemos correlacionarla con el artículo 59 del citado Código, que en su fracción I específica: 'Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, -- aún cuando aparezca sin su nombre o a nombre de otra persona, --- siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.'; y en su fracción II señala: 'Que la in--

formación contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.''

Retomando el artículo 56, observamos en la fracción correspondiente, lo siguiente:

- II. Tomando como base los datos contenidos en las -
declaraciones del ejercicio correspondiente a -
cualquier contribución, sea del mismo ejercicio
o de cualquier otro, con las modificaciones que
en su caso, hubieran tenido con motivo del ejer-
cicio de las facultades de comprobación.

Lo anterior se puede presentar, cuando para efectos del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto sobre Producción y-- Servicios, se hayan declarado ingresos mayores que para efectos-- del Impuesto sobre la Renta o viceversa o en el caso de que, en-- visita domiciliaria se hubieran determinado ingresos omitidos pa ra efectos de algún otro impuesto.

- III.A partir de la información que proporcionen --
terceros a solicitud de las autoridades fisca-
les, cuando tenga relación de negocios con el-
contribuyente.

Lo anterior se refiere a las compulsas efectuadas-- por las autoridades a clientes, proveedores, Comisión Nacional -- Bancaria, prestadores de servicio, etc.

- IV. Con otra información obtenida por las autoridad

des fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Cuando el contribuyente se coloque en las causales de determinación presuntiva del artículo 55, se presumirá, de acuerdo con el artículo 61, que el valor de sus actos o actividades será el resultado de: Reconstrucción de operaciones de por lo menos 30 días o de, Observación de operaciones de por lo menos 7-días.

También se consideran ingresos omitidos, los que resulten de la omisión de compras no registradas en contabilidad y determinadas por las autoridades fiscales, presumiéndose que dichos bienes, fueron enajenados de acuerdo con el artículo 60 del Código Tributario, que también considera ingresos los faltantes en inventarios.

También se puede dar el caso de deducciones falsas - las cuales se conocen por medio de la revisión de las autoridades fiscales, como resultado de las compulsas, resultando que dichas facturas son apócrifas presentándose el caso de que el proveedor o el prestador de servicios no exista o de que existiendo, no reconoce haber efectuado las operaciones que ampara dicha documentación. No debe confundirse como deducciones falsas, aquellas que efectivamente erogó, pero por su carácter no tienen documentación comprobatoria.

I. ...;

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

Es el caso del IVA, del ISR, del IA, del IESPS, etc.; debemos limitar el delito a el caso de retenciones no enteradas, no así, la obligación de retener y no hacerlo, lo cual trae como consecuencia responsabilidad solidaria y no el delito.

Artículo 109

I. ...; II. ...;

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

Los subsidios o estímulos fiscales, son otorgados para mejorar o estimular a un grupo o una área determinada; no son para beneficio exclusivamente a un particular, por lo cual, se equipara a defraudación fiscal el aprovechamiento sin derecho de los subsidios mencionados.

Artículo 109

I. ...; II. ...; III. ...;

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pa--

gar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Artículo 110.- Sanciones ante las infracciones que se indican.-El presente artículo cita que, se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, necesita tener registrados a todos los contribuyentes para efectos de control, por lo cual, la omisión a dicho registro constituye un delito; al respecto el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, indica: "Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realizan, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público..."; en el párrafo siguiente cita el mismo precepto: "Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Artículo 110

I. ...;

II. No rinda al citado registro, los informes a -- que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

Regresando al artículo 27 del Código Fiscal de la-- Federación, indica: "...y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código."; El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 14 a 25, indica qué solicitudes de inscripción o avisos deben presentar las personas físicas o morales obligados a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Es de hacerse notar, que la falsedad implica engaño y no así la equivocación.

Artículo 110

I. ...; II. ...;

III. Use más de una clave del registro federal de-- contribuyentes.

Volvemos al artículo 27 del citado Código Tributario, que en su cuarto párrafo indica: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro federal de contribuyentes...; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita,..."; Si se usa otro número, se provoca que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no pueda localizar o tenga dificultades para hacerlo, a determinado contribuyente, perdiendo el con

trol del mismo, de ahí el delito.

Artículo 110

I. ...; II. ...; III. ...;

IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Se puede considerar que esta fracción se refiere al engaño, al atribuirse una persona actividades que no son propias sino de un tercero y con el fin de desgravar a ese tercero.

Artículo 110

I. ...; II. ...; III. ...; IV. ...;

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes,-- después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

Como se puede apreciar a la fracción que antecede, el contribuyente que dolosamente se cambie de domicilio sin presentar el aviso de cambio con la presunta finalidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no lo localice, se coloca en el ilícito.

El último párrafo del artículo 110, indica, que no se formulará querrela cuando se subsanen los supuestos del artícu

lo en forma espontánea.

Artículo 111.- Sanciones Corporales.- El presente artículo menciona que, se inpondrá sanción de tres meses a tres-- años de prisión, a quien:

- I. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

Debe entenderse que omitir la presentación de declaraciones fiscales conlleva la omisión del pago del impuesto y que se considerará delito cuando dicha situación se efectúe en 2 o -- más períodos fiscales.

Artículo 111

I. ...;

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

Es de lógica jurídica, considerar que al presentarse la doble, triple, etc., contabilidad exista la intención de no pagar los impuestos en forma correcta, puesde lo contrario, sería innecesario llevar más de una contabilidad.

Artículo 111

I. ...; II. ...;

- III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como-- la documentación relativa a los asientos res--

pectivos, que conforme a las leyes fiscales es té obligado a llevar.

Como comentario, es de interpretarse, que las acciones a que se alude, deben haberse efectuado con la finalidad de-- entorpecer la revisión por parte de las autoridades, lo que traería como consecuencia, la determinación real del impuesto.

Artículo 111

I. ...; II. ...; III. ...;

IV. Determine pérdidas con falsedad.

Es lógico de considerar, que si la contribuyente -- en determinada declaración fiscal presentada, determina pérdida-- sin tener derecho a ello, la consecuencia resulte infringir la -- presente fracción y por consecuencia imponersele la sanción que-- dispone el artículo aquí tratado.

Artículo 112.- Multas a Depositarios o Interventores.- El presente artículo señala: "Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus-- productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se-- hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de -- quinientas veces el salario; cuando exceda, la sanción será de -- tres a nueve años de prisión.

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

Para interpretar este artículo, veamos el Código Penal en su artículo 383 fracción II: "Se considera como abuso de confianza para los efectos de la pena:

- II. El hecho de disponer de la cosa depositada, o sustraerla el depositario judicial o el designado por o ante las autoridades, administrativas o del trabajo."

La penalidad del depositario infiel de tres a nueve años, es idéntica a la de defraudación fiscal; podemos entenderla analizando el artículo 46 fracción III del Código Fiscal de la Federación que señala las reglas de las visitas domiciliarias: ---- "III. Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin-- de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, - archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en-- calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se en--- tienda la diligencia..."; De lo anterior se desprende la importancia del depositario y la pena por su infidelidad.

Artículo 113.- Multas por Destrucción de Aparatos-- de Control, Sellos o marcas.- El presente artículo indica: "Se-- impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere

o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras.''; No es explicable la diferencia de la pena que establece este artículo y la del 112, ya que como quedó asentado, el artículo 46 fracción III del Código Fiscal de la Federación, indica en que circunstancias se colocan los sellos y seponen marcas, esto es, cuando se trata de asegurar documentación o bienes que no están engranados a la contabilidad del contribuyente y en consecuencia, puede presumirse defraudación fiscal.

Artículo 115-BIS.- El artículo aquí ha tratar indica, y según sea el caso de algunas de las dos fracciones que contempla incurra alguna persona que a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita, se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión.

Para concluir con este subcapítulo es conveniente aclarar, que el Código Penal, se aplicará en forma supletoria en lo conducente a la Ley específica que es el Código Fiscal de la Federación, que sanciona a los delitos fiscales.

CAPITULO III

FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emanan de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, misma que deriva de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo 90 establece:

'La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.'

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31 establece las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de la forma siguiente:

- I. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las Leyes de Ingresos Federal y del Departamento del Distrito Federal.
- II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y :

provechamientos Federales en los términos de las Leyes.

III. Cobrar los Derechos, impuestos, productos y a provechamientos del Distrito Federal en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del -- Distrito Federal y las Leyes Fiscales.

IV. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación, y evaluar sus resultados conforme a los objetivos. Para ello escuchará a las Dependencias responsables de los sectores correspondientes...

V. Dirigir los servicios Aduanales y de Inspección y la Policía Fiscal de la Federación.

. . .

VIII. Practicar inspecciones y reconocimiento de e existencia en Almacenes con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. . . .

XIV. Representar el interés de la Federación en -- controversias fiscales. . . .

XVI. Los demás que le atribuyen las Leyes y Reglamentos. ''

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado el 17 de enero de 1990, modificado mediante Decretos publicados el 4 de enero de 1990 y 30 de octubre del mismo año, en el Diario Oficial de la Federación, en su artí-

culo 2 indica, que dicha Secretaría cuenta con las siguientes dependencias y funcionarios públicos. [únicamente se citan objetivamente, las que correspondan a nuestro estudio]:

- Secretario
- Subsecretario de Ingresos
- Procurador Fiscal de la Federación
- Dirección General de Auditoría Fiscal Federal
- Dirección General de Aduanas
- Administraciones Fiscales Federales

A).-LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

En relación con el delito fiscal y el dictámen contable para efectos penales, el artículo 65 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, indica:

"I.-formular, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de las declaraciones de los contribuyentes y los dictámenes de contador público registrado; de visitas domiciliarias, de auditorías, de inspecciones, de vigilancia, de reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales y de aquellas a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales; del procedimiento administrativo de investigación y audiencia; de valoración aduanera; de resoluciones, sobre la participación de los trabajadores en

las utilidades de las empresas; de liquidación y de imposición de multas y sanciones por infracciones, en todo lo concerniente a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal, que lleven a cabo las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas que sean competentes en dichas materias; así como coordinarse con las autoridades competentes de la Secretaría para la formulación de los programas de comprobación del cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios.

. . . .

VIII.-Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, inclusive aquellos otros actos de comprobación que sean necesarios pa

ra la obtención de los informes y documentos que resulten procedentes para ser proporcionados a -- las autoridades fiscales extranjeras de acuerdo-- con los convenios de intercambio de información-- fiscal que se tengan celebrados; ejercer las atribuciones anteriores para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios; ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera en tránsito; tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera, cuando sea consecuencia del ejercicio de las facultades anteriores; así-- como expedir las credenciales o constancias de identificación del personal que se autorice para-- la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones o reconocimientos antes mencionados.

VIII-BIS.-Solicitar de las autoridades fiscales-- de países con los que se tenga celebrado convenio sobre el particular, la información y documentación fiscal necesarias para el ejercicio de las-- facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales, en los términos del convenio respectivo, así como recibir para su estudio y dicta

minación de trámite, la información y documentación que dichas autoridades fiscales envíen en cumplimiento del convenio de que se trate.

IX.-Revisar las declaraciones de los obligados y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción anterior.

X.-Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, así como recabar de los servidores públicos y de los federatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción VIII de este artículo.

XI.-Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio, hubiera peligro de que el obligado se ausente o se realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda.

XI-BIS.-Ordenar y practicar la retención, persecu

ción, embargo o el secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte y notificar el inicio del procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera cuando éste tenga su origen en una visita domiciliaria, así como tramitar y resolver dicho procedimiento.

XII.-Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos -- contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como suspender o cancelar en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplir con dichas disposiciones fiscales.

XIII.-Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias de auditoría, de inspección y demás actos de comprobación, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, incluso a las autoridades facultadas para imponer sanciones por infracciones al ré

gimen de control de cambios, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

XIV.-Designar los peritos que se requieran para-- la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia.

XIV-BIS.-Determinar el valor normal de las mercancías de importación, así como señalar, de oficio o a petición de parte, con objeto de facilitar -- las operaciones aduanales, porcentajes fijos de ajuste en el precio de factura de mercancías de importación, cuando existan vinculaciones entre el vendedor y el comprador o entre una persona asociada en negocios con ambos.

XV.-Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal, a cargo de los contribuyentes,-- responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

XV-BIS.-Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos-- u omisiones imputables a éste, conocidos con motivo de la visita domiciliaria que practique, y ha-

cer constar dicha determinación en el acta final-
que se levante.

. . .

XIX.-Informar a la Procuraduría Fiscal de la Fede-
ración de los hechos de que tenga conocimiento --
con motivo de sus actuaciones, que puedan consti-
tuir delitos fiscales o delitos de los servidores
públicos de la Secretaría en el desempeño de sus-
funciones.''.

B).-LAS ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES

Fundamentalmente las facultades de las Administra-
ciones Fiscales Federales, son iguales a los de la Dirección Ge-
neral de Auditoría Fiscal Federal, dentro de la circunscripción--
territorial que a cada una corresponde, en los términos y con las
excepciones, número, nombre y estructuración , por lo tanto se o-
mite la transcripción del artículo 129 del Reglamento Interior de
la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

C).-LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION

De acuerdo al estudio que se presenta, las facultades
de la citada Dependencia, que son representativas y se establecen
en el artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Ha-
cienda y Crédito Público, son las siguientes:

'I.-Ser consejero jurídico de la Secretaría.

. . .

XIII.-Representar el interés de la Federación en-
controversias fiscales, a la Secretaría y a las--

autoridades dependientes de la misma en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos administrativos ante los tribunales de la República y ante otras autoridades competentes; ejercer las acciones, excepciones y defensas de las que sean titulares, e interponer los recursos que procedan ante los citados tribunales y autoridades, siempre que dicha representación no corresponda al Ministerio Público Federal y, en su caso, proporcionarle los elementos que sean necesarios; así como coordinar la defensa en los juicios promovidos en el extranjero en que sean parte las entidades de la Administración Pública Paraestatal coordinadas por la Secretaría.

. . .

XXIV.-Ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales 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 competa imponerlas a otra unidad administrativa de la Secretaría.

. . .

XXVI.-Ejercer las facultades de la Secretaría establecidas por las leyes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de

cambios, para practicar toda clase de investigaciones, imponer las sanciones correspondientes por infracción a las citadas disposiciones y resolver los recursos administrativos en esta materia, así como representar a las autoridades ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios en que se impugnen las resoluciones correspondientes y denunciar los hechos de que tenga conocimiento que impliquen o que puedan implicar la comisión de delitos por violación a las citadas disposiciones.

XXVII.-Denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; así como denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida y, cuando proceda, otorgar el perdón legal.

XXVIII.-Ejercer en materia penal las facultades que señalen a la Secretaría las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxi-

liares del crédito y al mercado de valores.

XXIX.-Coadyuvar con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría, en los procesos penales de que tenga conocimiento.

. . .

El Procurador Fiscal de la Federación será auxiliado por los Subprocuradores Fiscales Primero,-- Segundo, Tercero, de Control de Cambios; y de Investigaciones; por el Director de Técnica Operativa; y por los Subprocuradores Fiscales Regionales, así como por los abogados hacendarios, investigadores e inspectores que las necesidades del servicio requieran.''.

En relación con la comisión de delitos fiscales, la dependencia que tiene ingerencia directa es la Subprocuraduría -- Fiscal de Investigaciones, cuya competencia se encuentra regulada por el artículo 118 del Reglamento Interior de la Secretaría de-- Hacienda y Crédito Público, como sigue:

''II.-Investigar la comisión de delitos fiscales,-- de aquellos en que incurran servidores públicos-- de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que se cometan en perjuicio de la misma-- o de los actos que tenga conocimiento, así como-- practicar toda clase de investigaciones acerca -- del cumplimiento de las disposiciones sobre el -- control de cambios.

III.-Formular las declaratorias de que el fisco--
ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, las denuncias
o querellas correspondientes o solicitar el sobre
seimiento de los procesos penales en los términos
de ley

IV.-Formular las denuncias o querellas que deban--
hacerse al Mnisterio Público competente de los--
hechos delictuosos en que la Secretaría resulte--
ofendida, de aquéllos de que tenga conocimiento y
de los que impliquen o puedan implicar delitos --
por violación a las disposiciones sobre el con---
trol de cambios.

V.-Formular las peticiones o querellas que deban--
formularse por la comisión de los delitos previs--
tos en las leyes que rigen a las instituciones--
de crédito, de seguros y de fianzas, a las organi--
zaciones y actividades auxiliares del crédito y--
al mercado de valores.

VI.-Coadyuvar, en representación de la Secretaría,
en los procesos penales relativos a delitos en --
que resulte ofendida y proponer el perdón cuando
proceda.

VII.-Programar las investigaciones correspondien--
tes en la materia de su competencia.

VIII.-Evaluar las causas que originen las conduc--
tas delictivas en materia de la competencia de la

Secretaría y proponer las medidas preventivas tendientes a corregir los trámites administrativos-- que propiciaron delitos.

IX.-Proponer medidas, en la materia de su competencia, para la coordinación en asuntos jurídicos con las unidades administrativas de la Secretaría, con las unidades del sector paraestatal coordinado por la misma y con las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas.

La Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones estará a cargo de un Subprocurador, auxiliado por los Directores de Investigaciones; de Asuntos Fiscales; y de Asuntos Financieros, así como por los abogados hacendarios, investigadores e inspectores que las necesidades del servicio requieran.''

La Dirección de Investigaciones tiene como funciones, las siguientes:

'II.-Investigar los hechos delictuosos relativos a la materia de competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, a fin de aportar los elementos de prueba del delito y de la presunta responsabilidad penal.

III.-Integrar los expedientes relacionados con las investigaciones a que se refiere la fracción anterior.''

Cabe aclarar que dichas facultades, las regula el--

artículo 119 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La competencia de la Dirección de Asuntos Fiscales-- se establecen el artículo 120 del Reglamento antes mencionado, de la forma siguiente:

''II.-Estudiar las pruebas, constancias, documenta-- ción e informes sobre la comisión de delitos fis-- cales, de delitos de los servidores públicos de-- la Secretaría y de los hechos delictuosos en que-- ésta resulte ofendida, para determinar los elemen-- tos del delito y de la presunta responsabilidad-- penal.

III.-Proponer las denuncias, querellas, declarato-- rias de perjuicio y declaratorias que procedan en relación con la responsabilidad penal señalada en la fracción anterior, así como proponer la peti-- ción de sobreseimiento del proceso o del otorga-- miento del perdón en los casos que proceda.

IV.-Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procesos-- penales relativos a los hechos delictuosos a que-- se refiere la fracción II.

V.-Evaluar las causas que originen los hechos de-- lictuosos relativos a la materia de su competen-- cia y proponer las medidas preventivas y correcti-- vas correspondientes.

La competencia de la Dirección de Asuntos Financieros, lo regula el artículo 121 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de la siguiente forma:

"II.-Estudiar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de los delitos previstos en las leyes que rigen las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares de crédito y al mercado de valores, así como las relativas a la comisión de delitos de los servidores públicos de las entidades del sector coordinado por la Secretaría y de los hechos delictuosos en materia de control de cambios de que tenga conocimiento, a fin de determinar los elementos del delito y de la presunta responsabilidad penal.

III.-Proponer las denuncias, querellas o peticiones que deben hacerse al Ministerio Público de los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior, de que tenga conocimiento, así como proponer la petición del sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos que proceda.

IV.-Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procesos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere la fracción II.

V.-Evaluar las causas que originen los hechos delictuosos relativos a la materia de su competencia y proponer las medidas preventivas y correctivas correspondientes.''.

D).-PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION

Como ya se explicó en Capítulos anteriores, el contribuyente está obligado a determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa de la Ley [artículo 6 del Código Fiscal de la Federación], pero las facultades de comprobación se establecen en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, como sigue:

'La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabili-

dad, así como que proporcionen los datos, otros-- documentos o informes que se les requieran.

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contado res públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento-- de disposiciones fiscales.

V. Practicar u ordenar se practique avalúo o ver rificación física de toda clase de bienes, inclu-- so durante su transporte.

VI. Recabar de los funcionarios y empleados públi cos y de los fedatarios, los informes y datos - - que posean con motivo de sus funciones.

VII. Allegarse las pruebas necesarias para formu-- lar la denuncia, querrela o declaratoria al minis terio público para que ejercite la acción penal-- por la posible comisión de delitos fiscales. Las-- actuaciones que practique la Secretaría de Hacien-- da y Crédito Público tendrán el mismo valor proba-- torio que la ley relativa concede a las actas de-- la policía judicial; y la propia Secretaría, a -- través de los abogados hacendarios que designe,-- será coadyuvante del ministerio público federal,-

en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, en tendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá las facultades anteriores para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre controlde cambios. ''

Una vez que la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, como dependencia adscrita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en uso de las facultades de comprobación, comprueba la posible comisión de un delito fiscal, da inicio a los procedimientos necesarios para emitir el dictámen técnico con table para efectos penales.

CAPITULO IV

EL DICTAMEN CONTABLE

A).-CONCEPTO

El dictamen contable para efectos penales, es un documento público, en el cual un licenciado en contaduría adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emite su opinión, respecto a la omisión de las obligaciones tributarias determinada por las autoridades fiscales, en uso de sus facultades de comprobación y que constituyen la presunta comisión de delitos fiscales, determinando el presunto o presuntos responsables.

La razón por la cual el dictamen de que se trata,-- debe ser emitido por un Contador Público, podemos establecerlo--- con base en el Código Federal de Procedimientos Civiles, cuyos artículos más importantes para el presente trabajo, son los siguientes:

'Artículo 93. La ley reconoce como medios de prueba:

. . .

IV. Los dictámenes periciales.'

'Artículo 143. La prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo -- prevenga la ley.'

'Artículo 144. Los peritos deben tener título en la ciencia o arte a que pertenezca-

la cuestión sobre que ha de oírse--
su parecer, si la profesión o el ar
te estuviere legalmente reglamenta-
do.

. . . ''.

. . . .
''Artículo 211. El valor de la prueba pericial que-
dará a la prudente apreciación del
tribunal.''

Por otro lado el Código Federal de Procedimientos--
Penales en el Título Sexto, que se refiere a la prueba, en el Ca-
pítulo IV, que se refiere a los peritos, indica:

''Artículo 220. Siempre que para el examen de perso-
nas, hechos u objetos se requieran--
conocimientos especiales, se proce-
derá con intervención de peritos.''

. . . .
''Artículo 221. Los peritos que dictaminen serán---
dos o más, pero bastará uno cuando-
solamente éste pueda ser habido, o
cuando el caso sea urgente.''

. . . .
''Artículo 223. Los peritos deberán tener título o-
ficial en la ciencia o arte a que--
se refiere el punto sobre el cual--
deba dictaminarse, si la profesión-

o artes están legalmente reglamenta--
das; en caso contrario, se nombra--
rán peritos prácticos. Cuando el in--
culpado pertenezca a un grupo étni--
co indígena, podrán ser peritos --
prácticos, personas que pertenezcan
a dicho grupo étnico indígena.'

.'Artículo 225. La designación de peritos hecho por
el tribunal o por el Ministerio Pú--
blico, deberá recaer en las perso--
nas que desempeñen ese empleo por--
nombramiento oficial y a sueldo fi--
jo, o bien en personas que presten--
sus servicios en dependencias del--
Gobierno Federal, en Universidades--
del país, o que pertenezcan a Aso--
ciaciones de Profesionistas recono--
cidos en la República. . . .'

El dictamen penal contable, debe ser formulado por--
Contadores Públicos, con título expedido por la Dirección General
de Profesiones, dependiente de la Secretaría de Educación Pública
y en la práctica, dichos contadores públicos, son empleados de la
Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de
Hacienda y Crédito Público, en opinión personal y en vista de la--
gravedad de una acusación que tiene pena corporal y en cuya con--

troversia la parte acusadora es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el juzgador pertenece al Poder Judicial, para que el perito que emite la prueba pericial contable, lo haga de manera-- imparcial, sería conveniente que no fuera personal de la parte acusadora sino un tercero, Contador Público titulado independiente, como sugerencia un especialista en impuestos o un Contador Público Registrado en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

B).-PRUEBAS

Cuando en uso de las facultades que le confiere el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comprueba la comisión de un delito -- fiscal, esto es, que mediante el engaño o aprovechamiento del error se obtuvo un enriquecimiento ilegítimo perjudicando al Fisco, la autoridad está obligada a comprobar el ilícito, mediante-- las pruebas documentales y los medios de prueba necesarios.

'llámase documento a la escritura, instrumento u-- otro escrito autorizado, según los casos, con que se prueba o con firma o corrobora una cosa, o sirve para hacer constar una obliga ción; o a todo escrito en que se hace constar una obligación; o-- todo escrito en que se hace constar una disposición o convenio, o cualquier otro hecho, para perpetuar su memoria y poderlo acreditar cuando convenga.' [1]

'Medio de prueba es todo aquel elemento que sirve de una u otra manera, para convencer al juez de la existencia de--

un dato determinado o inexistencia. Es siempre, por tanto, un instrumento, algo que se maneja para contribuir a obtener la finalidad específica de la prueba procesal.' [2]

Cuando la autoridad revisora, considera que procede el dictamen contable para efectos penales, entendiéndose como autoridad revisora, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, ya que aún cuando el posible delito de defraudación fiscal sea detectado por las Administraciones Fiscales Federales, debe ponerse a consideración de la Dependencia antes indicada, ésta a su vez, al hacerlo del conocimiento de la Procuraduría Fiscal de la Federación, la nueva dependencia nombrará 2 peritos para que emitan su opinión mediante el dictamen contable para efectos penales, procediendo a efectuar la elaboración de los papeles de trabajo que soportarán la opinión de los peritos; los papeles de --- trabajo se elaborarán de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En el curso del--- trabajo de auditoría, las autoridades recabarán todas las prue---bas documentales que soporten el dictamen y que reúnan las si---guientes características:

- 1).- Documentación en originales.
- 2).- Copias debidamente certificadas cuando no se--- puedan recabar los originales.

La documentación citada puede dividirse en:

[2].-De la Garza, Sergio Francisco.-op cit.- Pág. 691.

- a).- Documentación interna.- Expedida por el contri
buyente o localizada en el domicilio fiscal --
del contribuyente.
- b).- Documentación externa.- Expedida por terceros-
que se haya conocido por compulsas.
- c).- Documentación pública.- Es decir la que provie
ne de las autoridades.
- C).- DIFERENCIAS ENTRE LA VIA ADMINISTRATIVA Y LA --

VIA PENAL

1).-El Procedimiento Administrativo.- Este deriva -
del uso de las facultades de revisión y control que le confiere a
la Administración el Código Fiscal de la Federación, después de--
que el mismo Código, impone al sujeto pasivo la obligación de de-
terminar los tributos que resultan de sus operaciones.

La determinación que realiza la autoridad al revi--
sar el pago de impuestos de los contribuyentes, tiene todo el ca-
rácter de un acto administrativo, "el acto administrativo es un-
acto de derecho público que constituye una decisión ejecutoria, e
manada de una autoridad administrativa en forma unilateral y con-
creta, y crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídi-
ca subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés gene--
ral." [3]

Los actos administrativos entre los cuales se en--
cuentra el de la determinación, debe reunir el principio de lega-
lidad, que se encuentra en el Título V del Código Fiscal de la fe

deración intitulado 'De los Procedimientos Administrativos', indicando en el artículo 116:

'Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

I.- El de revocación.

. . . ''.

Artículo 117

'El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

I.- Determinen contribuciones o accesorios.

. . . '' .

Artículo 120

'La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación...'

El Código Fiscal de la Federación, en el VI, Del Procedimiento Contencioso Administrativo, artículo 197 indica:

'Los juicios que se promueven ante el Tribunal Fiscal de la Federación se regirán por las disposiciones de este Título. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que se refiera a instituciones previstas en este Código y que la disposición supletoria se avenga al procedimiento contencioso que el mismo establece.'

En los casos en que la resolución impugnada afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, y éstas promuevan juicio, en el escrito inicial de la demanda deberán designar un representante común que elegirán de entre ellas mismas, y si no lo hicieren, el magistrado instructor designará con tal carácter a cualquiera de los interesados al admitir la demanda.'

Además el Código Fiscal de la Federación, en relación con el Juicio de Nulidad en el artículo 207 indica:

'La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de ésta. . . .'

De acuerdo con lo que indica el Código Fiscal de la Federación, el contribuyente, tiene derecho primeramente transcurrido cuando menos quince días entre la última acta parcial y el acta final levantada durante la visita realizada en el domicilio fiscal de éste, de presentar los documentos libros o registros -- que desvirtúen los hechos u omisiones consignadas en forma circunstanciada en dichas actas, posteriormente puede acudir opcionalmente al recurso administrativo de revocación y después protegerse mediante los recursos Jurisdiccionales como son el Juicio de Nulidad de la resolución administrativa, cuya demanda se pre--

senta ante el Tribunal Fiscal de la Federación, si la sentencia es en contra del contribuyente, se puede acudir al Juicio de Amparo ante los Tribunales Colegiados de Circuito o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como conclusión, podemos decir que el procedimiento administrativo termina, cuando el máximo Tribunal Jurisdiccional del país, falla en favor del contribuyente o de las autoridades administrativas.

2).- El Procedimiento Penal.- Cuando en uso de las facultades de revisión para efectos de la determinación de impuestos, de los sujetos pasivos conferidas a la administración por el Código Fiscal de la Federación, se inicia el procedimiento administrativo, conociéndose la posible comisión del delito de defraudación fiscal, se suspende el procedimiento administrativo y se da inicio al procedimiento penal, que se magnifica, con la querrela que presenta la Procuraduría Fiscal de la Federación ante la Procuraduría General de la República, como ya se indicó en el Capítulo II; los delitos por los cuales puede proceder la querrela, son los siguientes:

- Actos asimilables al contrabando.
- Defraudación Fiscal.
- Actos asimilables a la defraudación fiscal.
- Actos contra el Registro Federal de Contribuyentes.
- Omisión de: declaraciones, registros, destrucción de libros y determine pérdidas con falsedad.
- Depositarios infieles.

-Visitas sin mandamiento escrito.

-Cuando se realicen ciertos actos a sabiendas que--
colaboran con actividades ilícitas.

Podemos indicar que el procedimiento administrativo cuando termina a favor del fisco, conlleva una sanción pecuniaria y el procedimiento penal si termina a favor del fisco, trae como consecuencia una pena corporal.

D).-CONTENIDO

El Dictamen Contable para efectos penales se dirige al Director General de Auditoría Fiscal Federal, con los siguientes Capítulos:

I.-Introducción.-Nombre de los peritos, su adscripción, nombre del contribuyente y el período de revisión.

II.-Antecedentes.-Datos de la orden de auditoría,-- nombre o razón social, Registro Federal de Contribuyentes, datos de la escritura constitutiva y sus modificaciones, el objeto social, nombre, datos del poder e identificación del representante legal del visitado y los datos principales de las declaraciones-- del Impuesto sobre la renta, Impuesto al activo, Impuesto al valor agregado por el ejercicio sujeto a revisión.

III.-Hechos.-Se repiten los datos de la orden de auditoría, especificando la fecha de recepción y el nombre y cargo de la persona que la recibió, anotando los datos principales del acta de inicio de auditoría.

Deben consignarse en forma circunstanciada, los hechos u omisiones conocidos por los auditores.

IV.-Revisión.-Debe especificarse claramente los procedimientos utilizados para conocer los hechos asentados, la especificación deberá efectuarse en forma analítica y suficiente, indicar las pruebas que se recabarán para determinar las omisiones detectadas.

V.-Resultados.-Como resultado de los Capítulos de hechos y de revisión, la determinación de los impuestos omitidos, mediante comparación de las cifras determinadas con las cifras declaradas, es necesario que se especifique el fundamento legal de las omisiones determinadas.

E).-AUTORIDADES QUE INTERVIENEN

- 1).-Administraciones Fiscales Federales.
- 2).-Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.
-Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal.
- 3).-Procuraduría Fiscal de la Federación.
-Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones.
-Dirección de Investigaciones.
-Dirección de Asuntos Fiscales.
-Dirección de Asuntos Financieros.
- 4).-Procuraduría General de la República.
-Dirección de Averiguaciones Previas.
- 5).-Ministerio Público Federal.
- 6).-Juzgados de Distrito.

Cuando se determina llevar un caso por la vía penal, de acuerdo con el análisis de cada situación, llevado a cabo por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o por las Ad

ministraciones Fiscales Federales y una vez elaborado el dictamen técnico-contable para efectos penales, se procede a enviar toda-- la documentación, que prueba la presunta defraudación fiscal a la Procuraduría Fiscal de la Federación, la cual, procede a elaborar la querrela correspondiente, efectuando la denuncia de los hechos delictivos, ante la Procuraduría General de la República, tomando nota la Dirección de Averiguaciones Previas la cual la turna al A agente del Mnisterio Público Investigador, el cual procede al estudio del expediente respectivo y solicita la ratificación de fir mas de los peritos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de todo el personal que intervino en el caso.

El Agente del Mnisterio Público Investigador, soli cita la opinión de peritos contables adscritos a la Procuraduría- General de la República, con el fin de cerciorarse de que los hechos manifestados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sean correctos y constituyan la presunción del delito de defraudación fiscal.

A juicio del Agente del Mnisterio Público Investi- gador, si el mismo considera que tiene elementos suficientes que- presuman la existencia del delito de defraudación fiscal, integra rá la averiguación previa, turnandola ante el Juez de Distrito,-- en caso contrario, el Agente del Mnisterio Público Investigador, devuelve el expediente si considera que no hay elementos suficien tes.

El Juez de Distrito en materia Penal Federal, al re cibir la acusación del Mnisterio Público Federal, examina la mis

ma y si procede dicta el auto de formal prisión o la libertad por falta de meritos.

Como ya se explicó en Capítulos anteriores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la facultad discrecional para solicitar el sobreseimiento del Juicio ante el Ministerio Público Federal, cuando se paguen los créditos fiscales o se garanticen, en cuyo caso se libera al presunto responsable o responsables.

CONCLUSIONES

1.- El planeador fiscal, debe ser un amplio conocedor de las leyes tributarias sin olvidar que las disposiciones -- fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a la misma, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, y que las otras disposiciones se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

2.- El planeador fiscal, debe ser un estudioso de la materia que desarrolla su actividad profesional, principalmente dedicado a abatir al máximo posible, pero siempre dentro de la Ley, al costo fiscal inherente a cada operación que desarrolla un contribuyente.

Lo anterior implica que si se cubren los menos tributos posibles de acuerdo con los principios legales, no se comete delito alguno, situación diferente a si se realiza una planeación fiscal inadecuada que pueda generar evasión ilegal.

3.- Para abatir la evasión fiscal y facilitar la labor del Asesor fiscal, es conveniente que se dejen de emitir abundantes disposiciones misceláneas, las cuales en ocasiones se alejan de su finalidad, mismas que se consideran como explicativas o aclarativas, sin embargo, en algunas ocasiones llegan incluso a modificar o nulificar la respectiva Ley o hasta ir por encima de ella.

4.- El planeador o Asesor fiscal, debe tener en --

cuenta, que habrá ocasiones en que el fisco federal por interpretaciones inadecuadas de la Ley fiscal, determine un crédito fiscal a su representada, por supuesta omisión de contribuciones fiscales, pero ya que es un conocedor amplio de las disposiciones -- fiscales, tendrá y sin temor alguno, la destreza de demostrar el error de la autoridad hacendaria interponiendo los medios de defensa que contemple el ordenamiento fiscal y hasta llegar, de ser necesario, a nuestro máximo tribunal; por ello, que se considere necesario para seguridad del contribuyente, que el planeador o Asesor fiscal lo sea un Licenciado en Derecho.

5.- Cuando se viola la norma tributaria, se incurre en infracción fiscal resultando por consecuencia su correspondiente multa y en muchas ocasiones traer aparejado un delito fiscal; es decir, la infracción a las citadas Leyes que se castigan con sanciones pecuniarias por parte de la autoridad administrativa -- no es de aspecto delictuoso, ya que precisamente las Leyes fiscales que llegan a considerar como delito la transgresión de determinada disposición, dan intervención para la aplicación de las penas corporales a las autoridades judiciales, eliminando la intervención de las autoridades administrativas.

6.- En la mayoría de los casos, la autoridad hacendaria, para efecto del pago de contribuciones, verifica el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales, mediante el empleo de distintos medios de control, tales como visitas domiciliarias, cruzamiento de datos, revisión de declaraciones, avisos, etc., -- sin embargo, como el uso de tales atribuciones no ha sido sufi---

ciente, a juicio de nuestros gobernantes, se ha implantado el castigo administrativo [infracciones], y sanciones corporales [delitos] de distinto tipo y clase, con el propósito de abatir la evasión fiscal.

Todos estos correctivos no funcionarán adecuadamente sin que se establezcan reglas claras y precisas, tendientes a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; por lo que se requiere crear conciencia cívica entre los mexicanos, a -- fin de convencerlos de que el pago de tributos es necesario para el desarrollo y bienestar nacionales, poniendo también el gobierno de su parte, dándole buen uso a los fondos públicos, proporcionando servicios públicos adecuados a las necesidades reales del país y combatiendo realmente la corrupción existente en la administración pública.

OPINION PERSONAL

Hoy en día más que nunca resulta no ser necesario, sino absolutamente indispensable el que todo contribuyente [generalmente empresa] que se precise de ser eficiente, que quiera ser competitivo no sólo en el mercado nacional, sino salir a los mercados internacionales, debe planear en forma clara, precisa y definitiva su estrategia financiera, la cual no puede ser una estrategia válida o real si no va aparejado de una adecuada planeación fiscal entendida no en el sentido de una agresión a los intereses del fisco federal, sino entender la necesidad absoluta que tienen los contribuyentes de optimizar los recursos de manera más adecuada a sus intereses.

En concreto, a mi juicio, la planeación es una serie de pasos que se ocuparán para definir las probables obligaciones y opciones que nos brinda la Ley en materia de contribuciones, atendiendo al plan de actividades personales o empresariales dentro del contexto de la situación económico-social del propio contribuyente; recomendando en quienes recae principalmente el manejo de las empresas, que soliciten el auxilio a los abogados, de modo que la planeación fiscal de los negocios a su cargo se haga con amplio criterio jurídico, a fin de deslindar responsabilidades administrativas[multas] y penales[delitos].

B I B L I O G R A F I A

- ALBIÑANA GARCIA, CESAR
'La Evasión Legal Impositiva'. Madrid, España.

- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO
'Derecho Procesal Fiscal'. Antigua Librería de Robledo. 1a.-
Edición., México 1964.

- CASTELLANOS, FERNANDO
'Lineamientos Elementales de Derecho Penal'. Editorial Po---
rrúa, S.A., México 1984.

- CAURRILLE, ROSIER
'Le Lutte contra le fraude Fiscale'. Bulletin fon Internatio-
nal Fiscal Documentación, 1952, VI.

- DIAZ PEREZ, JOAQUIN
'La Planeación como Contrapunto de la Simulación de Actos'.-
Ejecutivos de Finanzas., México, febrero 1987.

- DIEP DIEP, DANIEL
'Planeación Fiscal'. Do.Fiscal Editores., 2a. Edición, Mé---
xico 1982.

- FLORES ZAVALA, ERNESTO
''Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas''. Editorial Porrúa,
S.A. 16a. Edición, México 1975.

- GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL
''Teoría de la Infracción''. Derecho Fiscal Penal., Cárdenas--
Editores, 1a. Edición, México 1982.

- GARZA, FRANCISCO DE LA
''Derecho Financiero Mexicano''. Editorial Porrúa, S.A., 13a.-
Edición, México 1985.

- HERNANDEZ ESPARZA, ABDON
''El Delito de Defraudación Fiscal''.

- PAVON VASCONCELOS, F.
''Comentarios de Derecho Penal''. Editorial Porrúa, S.A., 3a.-
Edición, México 1973.

- SERRA ROJAS, ANDRES
''Derecho Administrativo I y II''. Editorial Porrúa, S.A., Mé-
xico 1986.

- SERRANO GOMEZ, ALFONSO
''El Fraude Tributario''. Editorial Edorsa, Madrid, España, --
1977.

LEGISLACION CONSULTADA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y Para Toda la República en Materia Federal.
- Código Penal para el Distrito Federal, en Materia Común, y Para Toda la República en Materia Federal.
- Código Federal de Procedimientos Civiles.
- Código Federal de Procedimientos Penales.
- Ley Aduanera.

OTRA DOCUMENTACION CONSULTADA

- ''Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación -- 1937-1985''. Obra Conmemorativa del quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal.

- ''La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte-- de Justicia de la Nación en materia de Impuestos''. Obra Conmemorativa del quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal.