



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA  
Y ADMINISTRACION

40

28

## DELITOS FISCALES

SEMINARIO DE INVESTIGACION  
CONTABLE

Que para obtener el Título de:  
LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a n:

ALEJANDRO GRANADOS MARTINEZ  
IRINEO OCAÑA BRUNO

DIRECTOR DEL SEMINARIO  
C.P. GILDA ESCOBEDO TOLEDO

México, D.F.

1995

### FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**A la Universidad Nacional Autónoma de México,  
por permitirnos desarrollarnos personal y  
profesionalmente.**

**Siempre dignos y agradecidos hijos tuyos.**

**A los Profesores, que con ética, dedican parte  
de su valioso tiempo a la transmisión de  
conocimientos, sin ninguna otra recompensa que  
la satisfacción de forjar profesionistas de  
excelencia.**

**Nuestra admiración.**

**A la Profesora Gilda Escobedo Toledo,  
mujer dedicada a buscar la calidad académica  
en cada uno de sus alumnos.**

**Nuestro agradecimiento.**

## **AGRADECIMIENTOS**

**A mi mamá:**

Porque con nada que pueda yo hacer o darte en este mundo, podré pagar o corresponder a lo que me has dado para llegar a este momento. Porque tu salud, alegría y apoyo incondicional que recibí a lo largo de mi vida me hacen decirte con inmensa emoción que el cumplimiento de este objetivo, mas que mío es tuyo.

**¡FELICIDADES A TI!**

**Abuelita:**

Tus sabios consejos , tu tesón por salir adelante y el haberme inculcado en mi formación tu sabia frase: "Nunca digas no se, no puedo o no quiero, pues aprende, inténtalo y quiérello" desde mi niñez se grabaron en mi corazón y día con día, actividad con actividad lo pongo en práctica y, esto, es una muestra de ello.

**GRACIAS**

**A mis amados hermanos:**

A ti Lalo quien me ha enseñado la valentía y fortaleza para afrontar las situaciones adversas; a ti Hugo de quien aprendí que con paciencia y madurez se resuelven de mejor manera los enigmas mas grandes de la vida; y a ti Beto debo decirte que Dios te puso en nuestras vidas en el momento justo, pues has significado la unión de nosotros y a cada momento me demuestras lo mucho que me falta por realizar en esta vida.

**LOS QUIERO**

**Gustavo:**

Tu amistad es la demostración total del significado tan abstracto que en ella encierra. Tu apoyo incondicional en todos los aspectos me ayudaron a superarme y culminar otra etapa de mi vida.

**ALGÚN SABRÉ RECOMPENSARTE**

A quienes me dieron como tesoro la **VIDA**,  
y como incalculable Herencia **Mi Profesión**.

**PABLO OCAÑA TELLO**  
**CONSUELO BRUNO DE OCAÑA.**

**MIS AMADOS PADRES:**

A quienes me enseñaron que el **Amor de Padres hace Reyes**,  
pero el **Amor de Hermanos hace Ciudadanos**.

**ELVIRA, BALVINA, ANGELINA,**  
**CRISTINA, MARTHA Y GLORIA:**

**Queridísimas Hermanas, a su incansable Ejemplo.**

A quienes llenaron el lugar del Hermano que nunca tuve  
con **Cariño, Amistad y Apoyo Incondicional**.

**SERGIO Y NACHO.**

A quien me ha enseñado a **AMAR**.

**ELY;**

**MI ÚNICO Y GRAN AMOR.**

## **INTRODUCCION.**

Es relevante señalar la importancia que ha cobrado el aumento de ejercer acción penal por la posible comisión del delito fiscal, por incumplimiento de las disposiciones administrativas establecidas por Ley o por el incumplimiento del tributo, palabra que tiene su origen en el latín tributum, que significa lo que se atributa, es decir, la carga u obligación de tributar que tiene el vasallo de entregar como subsidio del Estado, cierta cantidad de dinero o especie para las cargas y atenciones publicas.

Debido a que en los últimos años la política económica desarrollada por el gobierno federal ha señalado como renglón fundamental a las contribuciones con el fin de sanear las finanzas públicas y hacer que éstas fueran autofinanciables mediante la percepción de impuestos. Por ésta situación se detectó una forma generalizada de evasión en casi todos los sectores, por lo que la autoridad ha cambiado de una labor de convencimiento a la de persecución, es decir, la autoridad se convenció de que la represión ejemplificaba y por tanto ésa era la vía más idónea para conseguir una mayor recaudación fiscal.

El costo beneficio de actuar enérgicamente ha sido insospechado, ya que el gobierno federal ha logrado recaudar contribuciones omitidas o que él supone omitidas, como nadie se hubiera imaginado, es esta suposición por parte del Estado la que preocupa a esta investigación, pues podemos preguntarnos cuantos contribuyentes conocen los elementos que tipifican al delito o más aún, hasta donde llega su responsabilidad en la comisión de algún delito fiscal, pues como lo marca el conocido aforismo legal, el desconocimiento de la Ley no exime del debido cumplimiento de la misma, por lo que cobra mayor relevancia

día a día por su misma dinámica e importancia el procedimiento penal tributario, ya que afecta las esferas más apreciadas del hombre: su libertad y su dinero.

Por lo que en la presente investigación se hace un estudio de los delitos tipificados por el Código Fiscal Federal que "más afectan la relación" directa con el contribuyente, dejando a un lado aquéllos que involucran a servidores públicos, al contrabando y lavado de dinero, ya que se considera que éstos dos últimos tipos legales no son delitos que deban estar incluidos en el C.F.F., pues el segundo corresponde a la Ley Aduanera, y el tercero compete al Código Penal Federal, los demás delitos fiscales tipificados en el C.F.F., se analizan en forma responsable y profesional, con el fin de brindar al contribuyente y a cualquier profesionista, relacionado con la administración de un negocio o sociedad, una interpretación que ayude a comprender la problemática descrita por la Ley, así como señalar las fallas y limitaciones de esta misma y como pueden ser empleadas para defenderse del Fisco en caso de que éste haya señalado a alguna persona como responsable de algún delito, así como delimitar las funciones y procedimientos que debe emplear la autoridad para evitar abusos y arbitrariedades por parte de ésta, en su afán de recaudar la mayor cantidad de contribuciones para las áreas del gobierno federal.

## ABREVIATURAS

CFF	-Código Fiscal de la Federación.
Código Civil	-Código Civil para el Distrito Federal.
Código Penal	-Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal.
Constitución	-Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
DO	-Diario Oficial de la Federación.
Ley de Sociedades	-Ley General de Sociedades Mercantiles.
Ley de Quiebras	-Ley de Quiebras y de Suspensión de Pagos.
LFT	-Ley Federal del Trabajo.
CFF	-Código Fiscal de la Federación.
LISR	-Ley del Impuesto sobre la Renta.
LIVA	-Ley del Impuesto al Valor Agregado.
PF	-Personas Físicas.
PM	-Personas morales.
RCFF	-Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
RFC	-Registro Federal de Contribuyentes.
RIA	-Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
RISR	-Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
RIVA	-Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
SHCP	-Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Soc. Merc.	-Sociedades Mercantiles.

# **JOSÉ ALEJANDRO GRANADOS MARTÍNEZ**

## **IRINEO OCAÑA BRUNO**

### **" DELITOS FISCALES "**

INTRODUCCIÓN.

#### **CAPITULO 1. DELITOS.**

1.1 Generalidades.....	1
1.2 Concepto de delito.....	4
1.3 Tipos de delito.....	6
1.4 Delitos fiscales.....	7
1.5 Sujetos responsables de los delitos fiscales.....	9
1.6 Procedimiento penal.....	15
1.7 Tentativas del delito.....	17
1.8 Delito continuado.....	21
1.9 Prescripción del delito penal.....	23
1.10 Condena condicional y otros beneficios.....	26
1.11 Responsabilidad .....	28
1.11.1 Responsabilidad penal.	
1.11.2 Responsabilidad legal.	
1.11.3 Responsabilidad de acuerdo a la conducta delictiva.	

## **CAPITULO 2. CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS.**

2.1	Introducción.....	33
2.2	Omisión.....	37
2.3	Evasión.....	38
2.4	Elusión.....	42

## **CAPITULO 3. DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

3.1	Concepto.....	46
3.2	Otros delitos fiscales asimilables a la defraudación fiscal.....	55
3.3	Diferencias entre defraudación fiscal y otros delitos fiscales.....	65

## **CAPITULO 4. DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

4.1	Generalidades.....	67
4.2	Inscripción.....	69
4.3	Plazos para la presentación de los avisos.....	72
4.3.1	Solicitud del registro federal de contribuyentes.....	73
4.3.2	Cambio de denominación o razón social.....	77
4.3.3	Cambio de domicilio fiscal.....	78
4.3.4	Aumento, disminución, suspensión o reanudación de actividades....	80

4.3.5 Apertura o cierre de establecimientos.....	85
4.4 Infracciones.....	86
4.5 Sanciones.....	88
4.6 Penas.....	89

**CAPITULO 5. OTROS DELITOS FISCALES.**

5.1 Delitos relacionados con la omisión de pagos de impuestos.....	91
5.2 Delitos relacionados con la omisión de presentación de declaraciones.....	95
5.3 Delitos en relación a los libros y sistemas contables.....	97
5.4 Delitos en relación a la destrucción de libros.....	99
5.5 Determinación de pérdidas con falsedad.....	101
5.6 Rompimiento o alteración de sellos.....	102

**CAPITULO 6. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.**

6.1 Recurso administrativo.....	105
6.1.1 Recurso de revocación.....	113
6.1.2 La oposición al procedimiento administrativo de ejecución..	115

<b>CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS.....</b>	<b>117</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>120</b>

## **CAPÍTULO I**

# **DELITOS.**

### **1.1. Generalidades.**

El término de fisco tiene su origen en el latín, proviene del término fiscus, que era el cesto de mimbre que los recaudadores del imperio romano utilizaban para depositar en él las contribuciones que los habitantes entregaban.

Actualmente en México, el término fisco se refiere al órgano del estado que se encarga de recaudar las contribuciones de sus miembros.

Nuestra Constitución Política establece, en la Fracción IV, de su Artículo 31:

“Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este último renglón se explica porque sólo existe una fuente legal, de dónde puede provenir la obligación del pago de contribuciones: La Ley.

Como regla general, los impuestos federales a pagar no son determinados por la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público. Sino que éste órgano del Estado, faculta al contribuyente, para que sea él mismo quien proceda al cálculo o determinación de los mismos.

Concretándose este órgano a darle al contribuyente, mediante las leyes, reglamentos y otras disposiciones que expide, lineamientos generales para hacer sus cálculos. Reservándose el derecho a revisar en el momento que quiera la forma como el contribuyente calculó y llegó a determinar el monto a pagar de los impuestos causados.

No existe justificación alguna para no pagar impuestos. Ni siquiera existe motivo justificado para sólo pagar éstos en forma parcial.

Incluso el desconocimiento de la Ley Fiscal no es argumento para omitir total o parcialmente el pago de los impuestos, pues es bien conocido el aforismo jurídico que dice: La ignorancia de la Ley, no justifica su incumplimiento.

Por lo que el incumplimiento en el pago de impuestos tiene dos tipos de sanciones:

- 1.- Una sanción administrativa; y/o
- 2.- Una sanción penal.

La sanción administrativa consiste en una multa, que normalmente es elevada. Pudiendo llegar a ser ésta superior al monto de los impuestos que dejaron de pagarse.

La sanción penal, consiste en pérdida de la libertad, que en la mayoría de los casos es de 3 a 9 años de prisión.

En donde se presenta una sanción penal, ésta siempre irá acompañada de su correspondiente sanción administrativa, puesto que la privación de la libertad no exime de la responsabilidad del pago de las contribuciones omitidas con sus respectivos recargos y multas.

Las personas morales son una creación del derecho. Son entidades que no tienen una existencia física perceptible por nuestros sentidos, no obstante, el derecho les reconoce personalidad jurídica, otorgándoles capacidad propia, por lo que son titulares de derechos y de obligaciones.

Las personas morales actúan por conducto de sus Representantes Legales, personas físicas que material y jurídicamente realizan los actos y los fines de las personas morales.

Las personas morales pueden incurrir en irregularidades fiscales e inclusive fiscal-penales. Ante esta situación, existe la cuestión importantísima de quién debe responder legalmente.

Los funcionarios, socios, accionistas, empleados y en ciertos casos, hasta terceros ajenos a las personas morales, legalmente tienen responsabilidad fiscal y penal por las irregularidades en que incurren estas personas morales.

Es importante estar consciente de ello y sobre todo, conocer el alcance, contenido y los límites de tal responsabilidad fiscal y penal, a fin de evitar que se pretenda atribuir responsabilidades que rebasen las legalmente previstas.

## **1.2. Concepto de Delito.**

El Código Penal Federal, define en su primer párrafo del Artículo 7 al delito como la acción u omisión sancionada por la Ley Fiscal.

Mayolo Sánchez H. define al delito como una acción u omisión que está representada por la ejecución de un movimiento corporal con el ánimo de causar un efecto en el mundo exterior donde intervienen dos aspectos, el primero; es la voluntad, que está representada por la ejecución intencional o imprudencial de la acción o la omisión, y por el conocimiento de la que se ejecuta (lo que significa que los delitos se realizan conociendo las consecuencias o desconociéndolas y que por ningún motivo el desconocimiento de la Ley exime de la obligación de un delito), el segundo, se refiere a la acción u omisión que deben estar sancionadas por la Ley Fiscal, lo que significa que en la Ley debe tipificarse la conducta ilícita y la sanción que haya de aplicarse.

Por lo anterior, se desprende que el delito es una conducta y por lo tanto sólo puede ser realizada por el hombre.

Esta conducta debe ser típica, lo que significa que debe estar apegada en forma precisa y exacta, a la señalada por el legislador en un precepto jurídico penal.

Debe ser antijurídica, lo que significa que debe de ser contrario a la Ley.

Debe ser culpable, es decir, se debe de estar consciente de lo que se está haciendo, ya sea que la conducta se deba a un acto de su voluntad, o a un descuido, negligencia o distracción.

Debe ser punible, lo que significa que la ley penal debe señalar en forma expresa, la pena que le corresponde a la misma.

Para una mayor identificación de nuestro tema es importante definir las diferencias entre delito e infracción:

- La infracción es el género.
- El delito es la especie.

Las infracciones administrativas son juzgadas y sancionadas por el poder ejecutivo.

Los delitos son juzgados y sancionados por el poder judicial.

Las infracciones son sancionadas por penas pecuniarias (multas)

Los delitos son sancionados con penas corporales (privación de la libertad).

### **1.3. Tipos de Delitos.**

Aunque el Código Fiscal sólo define al delito continuado, en el Código Penal Federal se definen otros tipos de delitos.

Según el Artículo 7, el delito es:

- 1.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos.
- 2.- Permanente o continuo cuando la consumación se prolonga en el tiempo.
- 3.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal.

Además los delitos pueden ser según el Artículo 8 del citado Código:

- 1.- Intencionales.

Cuando conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley.

- 2.- No intencionales.

Cuando imprudentemente él que realiza el hecho típico no cumple un deber de ciudadano, que las circunstancias y condiciones personales le imponen.

- 3.- Preterintencionales

Cuando se cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia.

## **1.4. Delitos Fiscales.**

Son delitos especiales, porque no están contenidos en el Código Penal Federal, sino que están ubicados en una ley administrativa especial, como es el Código Fiscal Federal.

Son delitos patrimoniales, porque se cometen en agravio del patrimonio del Estado, y a su vez, siempre resulta beneficiado un particular.

Son delitos dolosos, pues sin la existencia de un acto espontáneo y voluntario de una persona, con la intención de causar un daño, este delito nunca llega a consumarse.

El Código Fiscal de la Federación en su título cuarto, habla de las infracciones y delitos fiscales, siendo el capítulo II, quien describe específicamente delitos y sanciones así como procedimientos de la autoridad administrativa, los delitos fiscales son:

- Artículo 102.- Delito de contrabando.
- Artículo 108.- Delito de defraudación fiscal.
- Artículo 110.- Pena por infracciones sobre el R.F.C..
- Artículo 111.- Penas por delitos relacionados con la presentación de declaraciones  
o con la contabilidad.
- Artículo 112.- Pena para depositarios o interventores.
- Artículo 113.- Pena por alterar aparatos, sellos, etc.
- Artículo 114.- Penas a servidores públicos.

**Artículo 115.- Penas por robar a destruir mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.**

**Artículo 115-BIS.-Penas por operaciones por bienes de procedencia ilícita.**

Aunque en algunos de los artículos anteriores no se especifica la palabra delito, se entiende de antemano, por contar con el establecimiento de la pena privativa de la libertad y de la sanción pecuniaria .

## **1.5. Sujetos responsables de los delitos fiscales.**

En el caso de personas morales, no interesa tanto el cargo o función que se realice, para determinar quién debe responder por los delitos fiscales en que se incurra. Por esto pueden responder penalmente, el representante legal, los socios o accionistas, algunos empleados, e inclusive hasta terceros ajenos a la persona moral, si se determina que tuvieron alguna intervención directa en la comisión del delito fiscal.

Según el Código Fiscal en su Artículo 95, son responsables de los delitos fiscales quienes:

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

Cualquier persona física, cuya conducta encuadre en alguna de las hipótesis descritas por la Ley, legalmente podrá ser declarado como delincuente por nuestros tribunales.

Así tenemos que, la relevancia de identificar a la persona física como unidad responsable nos lleva a desglosar a la persona moral en los siguientes supuestos:

- a) Si un abogado o contador público, asesor externo de una persona moral, interviene en la concertación de la realización del delito, dicho profesionista será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que él no forma parte de la persona moral, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quienes son delincuentes, en tanto que, lo relevante es precisar si concertó o no, la realización del delito.

Concertar significa; Ponerse de acuerdo.

- b) Si un empleado de la persona moral realiza la conducta o el hecho descrito en la Ley como delito, dicho empleado será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que él no es el representante legal, ni socio o accionista, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quiénes son los delincuentes, en tanto que lo relevante es precisar si realizó o no la conducta o el hecho descrito en la Ley como delitos.
- c) Si un socio o accionista comete conjuntamente con otro u otros el delito, dicho socio o accionista será responsable del delito fiscal, sin que pueda alegar que él no es el representante, ya que tal circunstancia es intrascendente para determinar quiénes son delincuentes.
- d) Si el representante legal, se sirve de otra persona como instrumento para ejecutar el delito fiscal, dicho representante legal será responsable del delito, pero en este caso, no precisamente porque sea el representante legal, sino por que se sirvió de otra persona como instrumento para ejecutar el delito.

- e) Si un profesionista, asesor externo de una persona moral la induce dolosamente a cometer un delito dicho profesionista será responsable del delito fiscal.
- f) Si un empleado de la persona moral, la ayuda dolosamente para cometer el delito, dicho empleado será responsable del delito fiscal.
- g) Si un socio o accionista de la persona moral, la auxilia después de la comisión del delito, cumpliendo una promesa anterior, dicho socio o accionista será responsable del delito fiscal.

Por lo que no interesa el cargo o puesto que se ocupa dentro o fuera de la persona moral, para determinar si una persona física es o no, responsable de un delito fiscal, pues lo relevante es precisar y demostrar si dicha persona realizó o no alguna de las conductas previstas en las siete infracciones del Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Entonces, puede darse el caso de que un tercero ajeno a la persona moral, sea declarado jurídicamente responsable por la comisión de un delito fiscal atribuible a dicha persona moral, y que en cambio, en un caso extremo, el representante legal no sea considerado legalmente responsable del delito fiscal, por haber demostrado que su situación personal no encuadró en alguna de las hipótesis previstas en las siete fracciones anteriores, como pudiera suceder si acreditara, que él ha estado en el extranjero, mientras tanto, han actuado en nombre y representación de la persona moral, apoderados legales nombrados por él, quienes traicionaron su confianza, no sólo cometiendo delitos contra el fisco federal, sino inclusive, en contra de la propia persona moral.

De ahí la importancia de no tener relación alguna con personas morales que no son manejadas adecuadamente, pues aún en el caso de que no se tenga alguna intervención en la comisión del delito fiscal, mientras se deslindan responsabilidades, pudiéramos ser objeto de investigaciones, e inclusive de prisión, quedando libre de molestias hasta que no se demuestre que no se tuvo intervención alguna en la comisión del delito fiscal, lo que puede tardar varios meses o, inclusive, años.

En el caso de encubridores, el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 96 dispone en su primer párrafo:

"Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en el... "

Esto significa:

- a) Qué dicha persona física no haya estado de acuerdo con la comisión del delito fiscal, es decir, que el delito fiscal se haya cometido sin su consentimiento y sin su conocimiento.
- b) Qué dicha persona física no haya participado en la comisión del delito fiscal y que "Después de la ejecución del delito".

En la Fracción I menciona que:

Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo a las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

Como podemos observar en la fracción anterior se reconoce sólo la obtención de los objetos del delito fiscal, con el conocimiento de la procedencia de éstos o si de acuerdo a las circunstancias debía presumirse su ilegítima procedencia, pero no se da pauta a que se alegue el desconocimiento de ésta, puesto que se presume el aspecto primordial que es "El ánimo de lucro".

Entendiendo por Lucro: la ganancia o el provecho.

Además señala las dos conductas delictivas como:

- a) Adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito.
- b) Ayudar a otro a adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito.

En ambos casos, quien realice las conductas descritas, podrá ser declarado judicialmente responsable de encubrimiento en los delitos fiscales.

Los tres elementos descritos (ánimo de lucro, conducta delictiva y conocimiento de que el objeto proviene de un delito fiscal, o que por las circunstancias haya debido presumirse su ilegítima procedencia), deben concurrir necesariamente para que se configure la responsabilidad por encubrimiento en delitos fiscales, pues la ausencia de uno de ellos, traerá como consecuencia que no se acredite dicho encubrimiento.

La fracción II señala:

"Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las

huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo ".

Del contenido de esta fracción, se desprende que una persona física puede ser declarada judicialmente como responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, cuando:

- a) La persona física ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad.
- b) Que la persona física ayude en cualquier forma al inculpado a sustraerse de la acción de la autoridad.
- c) Que la persona física oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huella, pruebas o instrumentos del delito.
- d) Que la persona física asegure para el inculpado el objeto o provecho del delito.

Así pues, cualquier persona física que realice alguna de las conductas descritas, y se compruebe, podrá ser declarada jurídicamente como responsable de encubrimiento en los delitos fiscales.

De ahí la importancia de evitar incurrir en alguna de estas conductas delictivas, independientemente de que se tenga o no el carácter de representante legal, socio, accionista, asociado, empleado o simple tercero relacionado con la persona moral a quien se atribuye la comisión de un delito fiscal.

## **1.6. Procedimiento Penal.**

Según el Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

1.- Formule querrela tratándose de los previstos en:

El Artículo 105. Personas sancionadas por contrabando.

El Artículo 108. Delito de defraudación fiscal.

El Artículo 109. Personas que cometen delitos de defraudación fiscal.

El Artículo 110. Pena por infracciones por el R.F.C.,

El Artículo 111. Pena por delito relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad.

El Artículo 112. Pena para depositarios o interventores.

El Artículo 114. Pena a servidores públicos.

El Artículo 115-Bis Pena por operaciones con bienes de procedencia ilícita.

2.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en:

El Artículo 102. Delito de contrabando.

El Artículo 115. Penas por robar o destruir mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.

3.- Formule la declaración correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido, en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Sobreseimiento del proceso por el delito fiscal.

El sobreseimiento o sobreseer consiste en desistir de la pretensión o empeño que se tenía, cesar en la instrucción sumaria (procedimiento judicial). Por lo que al mencionarse esta frase en el segundo párrafo de este Artículo se refiere a cesar la instrucción judicial (de los delitos fiscales enumerados en las tres primeras fracciones) a petición de la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones de los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o bien queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

## **1.7. Tentativas del Delito.**

La tentativa es el cumplimiento de actos de ejecución que guarden relación directa con el delito.

Por lo que al hablar de la tentativa de los delitos, según el Artículo 98 del Código Fiscal, ésta es punible o castigable, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, sin la interrupción de éstos o la no producción del resultado, se debe a causas ajenas a la voluntad de la gente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, al no ser que los actos ejecutados constituya por si mismos delito.

Entonces pues, por disposición legal expresa, la tentativa de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación es punible, es decir, se sancionará penalmente, cuando la resolución o decisión de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, sin la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad de la gente.

El primer requisito para que se configure la tentativa de los delitos es, que exista en la persona física la resolución, la determinación, la decisión de cometer un hecho delictivo, es decir, un delito fiscal. Si falla esta decisión no podrá configurarse la tentativa, por ejemplo:

- a) Que la determinación de cometer un delito fiscal se traduzca en un principio de su ejecución, es decir, en la realización de los actos iniciales que deben producir el delito fiscal, y que la interrupción de éstos se deba a causas ajenas a la voluntad de la gente o persona.

En este caso, la persona física que ha decidido cometer un delito fiscal, comienza a realizar los actos iniciales que deben producir el delito, pero por causas ajenas a su voluntad, dichos actos iniciales se ven interrumpidos, por lo que ya no se realiza la totalidad de los actos que deben producir al delito.

- b) Que la determinación de cometer un delito fiscal se traduzca en la realización total de los actos que deben producirlo, y que la no producción del resultado se deba a causas ajenas a la voluntad del agente.

En este caso, la persona física que ha decidido cometer un delito fiscal, realiza la totalidad de los actos que lo deben producir, pero por causas ajenas a su voluntad, la realización total de los actos que deben producir el delito fiscal, no producen dicho resultado.

Queda claro, para que no se castigue penalmente la tentativa de los delitos, es menester que ocurran necesariamente:

- a) Que el autor desista de la ejecución o impida la consumación del delito;  
Y,  
b) Que los actos ejecutados no constituyan por sí mismos delito alguno.

Puede darse el caso, de que el agente sólo haya ejecutado los actos

iniciales del delito, o que haya realizado la totalidad de los actos que deben producir tal delito.

En este caso, éstos actos, parcial o totalmente ejecutados, no deben constituir por sí mismos delitos para que la tentativa no sea punible, es decir, no sea sancionada.

Por ejemplo, en el caso de una persona que ha tomado la decisión de cometer el delito de defraudación fiscal y que con uso de engaños pretende omitir total o parcialmente el pago de contribuciones, para lo cual registra sus operaciones contables, fiscales, o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad, pero que posteriormente desiste de la ejecución o impide la consumación del delito, a esta persona no se le impondrá sanción alguna por la tentativa del delito de defraudación fiscal, pero sí se le aplicará la pena por los actos ejecutados, ya que éstos por sí mismos constituyen delitos, dispuesto en el Art. 111 del C.F.F.

Mencionaremos que aun, y cuando en el Código Penal Federal se definen esta misma figura, es limitado emplearla puesto que en el Artículo antes analizado del Código Fiscal no se expresa la aplicación complementaria de éste, aunque para efectos de estudio lo compararemos.

En su Artículo 12, menciona que existe tentativa punible cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza ejecutando la conducta que deberá producirlo u omitiendo la que debería evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la voluntad de la gente.

Para imponer la pena de la tentativa, los jueces tendrán en cuenta la temibilidad del autor y el grado a que hubiera llegado en la ejecución del delito.

Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.

En el Artículo 63, menciona que a los responsables de tentativas punibles se les aplicará, a juicio del juez y teniendo en consideración las prevenciones de los Artículos 52 y 59, hasta las dos terceras partes de la sanción que se les debiera imponer de haberse consumado el delito, salvo disposición en contrario.

## **1.8. Delito Continuado.**

Según el Artículo 99 del Código Fiscal de la Federación:

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

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

Según el Código Penal Federal en:

El Artículo 3, los delitos contínuos cometidos en el extranjero, que se siguen cometiendo en la República, se perseguirán con el arreglo a las leyes de ésta, sean mexicanos o extranjeros los delincuentes.

La misma regla se aplicará en el caso de delitos continuados.

Para que se esté en presencia de un delito continuado es menester que se ejecute con pluralidad de conductas o hechos, es decir, es necesario que su comisión se prolongue en el tiempo a través de diversas conductas o hechos.

No es necesario que todas las conductas o hechos a través de las cuales se ejecuta el delito continuado, tengan la misma gravedad. Pueden tener distinta gravedad, de tal suerte que algunas conductas o hechos sean sumamente graves y otros de menor importancia.

Es indispensable que la pluralidad de conductas o hechos, obviamente todos ellos distintos entre sí, y de diversa gravedad, coincidan en la intención delictuosa, es decir, por muy

diversas que sean las conductas o los hechos entre sí, cada uno de ellos se dirija a la comisión de la misma conducta delictiva, acreditándose así la unidad de intención delictuosa.

Por último, deben de encuadrar en la figura delictiva prevista en un determinado precepto legal, es decir, que por muy diversas que sean las conductas o los hechos entre sí, cada uno de ellos encuadren en la norma de una misma disposición legal, configurándose así el delito fiscal previsto en dicha disposición, acreditándose la identidad de disposición legal.

Así las cosas, si se usan documentos falsos, se llevan dos o más sistemas de contabilidad y se destruye parcialmente la contabilidad, todo ello encaminado a omitir parcial o totalmente el pago de alguna contribución, todas esas conductas encuadran en la norma contemplada en el primer párrafo del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que habla del delito de defraudación fiscal, por lo que se está en presencia de una pluralidad de conductas o hechos, de diversa gravedad, con unidad de intención delictuosa, y con identidad de disposición legal.

## **1.9. Prescripción del Delito Penal.**

Es importante señalar que en delitos fiscales, será la autoridad judicial la que dictará las penas privativas de la libertad y que estará a cargo de la autoridad administrativa hacer efectivas las contribuciones omitidas, recargos y sanciones administrativas según Artículo 94 del Código Fiscal Federal.

En los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, la prescripción del delito será de tres años desde el momento de su conocimiento y hasta de cinco años, si no se conoce, contados en la fecha de comisión del delito según Artículo 100 del Código Fiscal Federal.

La prescripción de las penas privativas de la libertad que dicte la autoridad judicial, se encuentran enumeradas a continuación.

Según el Código Penal Federal en sus Artículos:

100.- Por la prescripción se extinguen la acción penal y las sanciones.

101.- La prescripción es personal y para ella bastará el simple transcurso del tiempo señalado por la ley.

Los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por ésta circunstancia no es posible integrar una averiguación previa, concluir un proceso o ejecutar una sanción.

La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan pronto como tengan conocimiento de ella sea cual fuere el estado del proceso.

102.- Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

- 1.- A partir del momento en que se consuma el delito, si fuere instantáneo;
- 2.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;
- 3.- Si desde el día en que se realiza la última conducta, tratándose del delito continuado; y
- 4.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

104.- La acción penal prescribe en un año, si el delito sólo mereciere multa; si el delito mereciere, además, privación de la libertad o alternativa, se atenderá a la prescripción de la acción para perseguir la pena privativa de libertad, y si no lo son, desde la fecha de la sentencia ejecutoria.

105.- La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.

Es importante determinar la diferencia que marca el Artículo 94 del Código Fiscal Federal, porque las penas privativas de la libertad si prescriben según el Código Penal Federal y para

delitos que sólo merecen multas prescriben en un año. Pero recordemos que en este renglón no procederá, puesto que el cumplimiento de multas está a cargo de la autoridad administrativa. Además que por no estar considerados como delitos graves, a partir del 3 de septiembre de 1994 existirá la posibilidad de obtener la libertad provisional bajo caución independientemente de la cantidad supuestamente defraudada.

## **1.10. Condena Condicional y Otros Beneficios.**

El Código Fiscal de la Federación describe en su Artículo 101 que para que proceda la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público.

Los requisitos señalados por el Código Penal Federal en cuanto a condena, se encuentran descritos en el Artículo 90.

El otorgamiento y disfrute de los beneficios de la condena condicional, se sujetarán a la siguientes normas.

- 1.- El juez o tribunal, en su caso, al dictar sentencia de condena o en la hipótesis que establece la Fracción X de este Artículo, suspenderán motivadamente la ejecución de las penas, a petición de parte o de oficio, si concurren estas condiciones:
  - a) Qué la condena se refiera a pena de prisión que no exceda de dos años.
  - b) Qué sea la primera vez que el sentenciado incurre en delito intencional y además, que haya evidenciado buena conducta positiva, antes y después del hecho punible; y

- c) Qué por sus antecedentes personales o modo honesto de vivir, así como por la naturaleza, modalidades y móviles del delito, se presuma que el sentenciado no volverá a delinquir.

2.- Para gozar de éste beneficio, el sentenciado deberá:

- a) Otorgar la garantía o sujetarse a las medidas que se le fijen, para asegurar su presentación ante la autoridad siempre que fuere requerido;
- b) Obligarse a residir en determinado lugar, del que no podrá ausentarse sin permiso de la autoridad que ejerza sobre el cuidado y vigilancia;
- c) Desempeñar en el plazo que se le fije, profesión, arte, oficio u ocupación lícitos;
- d) Abstenerse del abuso de bebidas embriagantes y del empleo de estupefacientes, psicotrópicos u otras sustancias que produzcan efectos similares, salvo por prescripción médica; y
- e) Reparar el daño causado cuando por sus circunstancias personales no pueda reparar desde luego el daño causado, dará caución o se sujetará a las medidas que a juicio del juez o tribunal sean bastantes para asegurar que cumplirá en el plazo que se le fije, ésta obligación.

Recordando que en materia fiscal, será la misma autoridad administrativa quien se encargue de llevar a cabo las medidas necesarias para la reparación del daño y el pago de las multas y recargos a que se haya hecho merecedor el sentenciado.

## **1.11. Responsabilidad.**

El término más común para ésta palabra, es el referido a la carga u obligación que resulta para una persona de un posible error cometido.

La responsabilidad es la obligación que tiene una persona, de dar cuenta a otra, de los actos que ha realizado posiblemente contrarios a un deber.

Quien incurre en responsabilidad significa que:

- 1.- Hizo algo incorrecto o erróneo
- 2.- Debe dar cuenta a un tercero de su conducta
- 3.- Debe reparar el daño causado; y
- 4.- Puede ser sancionado por la autoridad

El Artículo 6, Fracciones VIII y IX, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, dispone lo siguiente:

La escritura constitutiva de una sociedad deberá contener:

- VIII. La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;
- IX. El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social.

Por su parte, el Artículo 10 de la propia Ley General de Sociedades Mercantiles, dispone lo siguiente:

La representación de toda la sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.

Entonces, el representante legal de una sociedad mercantil, es su administrador o administradores nombrados en la Escritura Constitutiva.

El Artículo 26, Fracción III, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación:

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

III.- La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tenga conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como, por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie de domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma,

o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efecto.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Ahora bien, si el patrimonio de la sociedad mercantil no alcanza para cubrir todas las contribuciones omitidas por ella, con sus recargos, gastos de ejecución, e indemnización por cheques no pagados y su representante legal no es responsable solidario con ella, por no encuadrar en las condiciones que legalmente acabamos de enumerar, dicha sociedad mercantil debe pagarlas hasta donde alcance su patrimonio, y el importe que ya no pueda pagar, por ser insolvente económicamente, debe ser cancelado por las autoridades fiscales, respecto al contenido del último párrafo del Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que dispone: "La cancelación de créditos fiscales en la cuenta pública... por insolvencia del deudor..."

Concluyendo, para que el representante legal de una sociedad mercantil adquiera el carácter legal de responsable solidario con dicha sociedad, deben concurrir forzosa y simultáneamente los siguientes dos elementos:

- a) Que la sociedad mercantil sea insolvente económicamente, es decir, que su patrimonio no alcance a cubrir el interés fiscal, de la federación; y,
- b) Que la sociedad mercantil haya incurrido en alguna, algunas, o en las tres irregularidades graves que legalmente se contemplan como generadoras de la responsabilidad solidaria del representante legal de las sociedades mercantiles.

Si no concurren simultáneamente estos dos elementos, el representante legal de la sociedad mercantil no será responsable solidario con ella.

El Artículo 26, Fracción X del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), y c) de la Fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o la fecha de que se trate.

Por lo tanto, el representante legal, socios o accionistas, de una sociedad mercantil, por regla general, no está legalmente obligado a cubrir con su patrimonio, contribuciones o créditos fiscales.

Igualmente, las autoridades fiscales están legalmente impedidas para exigir al representante legal de una sociedad mercantil, que con su patrimonio personal cubra contribuciones o créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil que representa.

Una persona física, responde ante todos sus acreedores, sean estos otros particulares, o autoridades, inclusive autoridades fiscales, con todos sus bienes, con todo su patrimonio. Así las cosas, si a un contribuyente, persona física, las autoridades fiscales le determinan contribuciones omitidas o créditos fiscales, dicho contribuyente, persona física responde

con todo su patrimonio, y no únicamente con los bienes que tenga destinados a la actividad por la cual debe pagar contribuciones.

Así, todas sus propiedades, aunque no estén relacionados con la actividad que desarrolla, por la cual debe pagar contribuciones, responden por los créditos fiscales que le determinen las autoridades fiscales.

#### **Responsabilidad Civil.**

La responsabilidad civil es la responsabilidad que recae sobre una persona, física o moral, de dar cuenta a un juez civil, de una deuda incumplida, por haber omitido, dar, hacer, o no hacer alguna cosa. Esto a petición directa de la persona ofendida (querrela ante el Ministerio Público).

La responsabilidad civil, confirmada por el juez, se cubre con el pago de la reparación del daño causado.

#### **Responsabilidad Penal.**

La responsabilidad penal es la obligación que recae sobre una persona física, de dar cuenta a un juez penal, de una acusación que se le hace por la posible comisión de un delito. Esto es a petición del Ministerio Público, a quien debió previamente acudir el ofendido.

La responsabilidad penal, confirmada por el juez, normalmente se paga con una pena privativa de libertad.

Las personas morales no pueden incurrir en responsabilidad penal.

Sólo las personas físicas incurrir en ese tipo de responsabilidad.

## CAPITULO II

# CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS.

## 2.1. INTRODUCCIÓN.

Para entender lo que son los delitos fiscales habrá que hacer un recordatorio al concepto de lo que se considera un delito. La definición, según el Código Penal:

"Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Esta definición en sí es muy genérica, por lo que se recurre a lo que marca la doctrina en este aspecto la que nos establece que:

"Delito es un acontecer integrado por una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible".

Para entender mejor esta conducta habrá que segregar los elementos que la integran. Así tenemos que es una conducta, porque el derecho penal sólo sanciona a la conducta del hombre. Todo lo que no conlleva una acción no es delito, es decir, los pensamientos del hombre, por muy malos que estos sean, nunca constituirán en sí un delito. Sólo serán castigados si estos van acompañados de una acción. El segundo elemento es el tipo o tipificada, la conducta debe ajustarse a un acto descrito en las normas penales, en otras palabras debe estar apegada en una forma clara y exacta a lo que el legislador señale en un precepto jurídico penal. Es antijurídica, porque el acto o la acción que se lleve a cabo es contrario a lo que la Ley exprese u ordene, sin estar justificado de alguna manera. La culpabilidad es el hecho de que exista un ser que se pueda hacer penalmente responsable del

delito, ya sea que la conducta se deba a un acto de su voluntad, descuido, negligencia o distracción. Por último es punible, porque la ley penal debe especificar en forma expresa la pena correspondiente al delito cometido, es decir, debe haber una sanción específica.

En Materia Fiscal, los delitos existentes reúnen siempre los cinco elementos señalados anteriormente, pues en caso de faltar alguno de ellos, se considera o se da por hecho que el acto o acción cometido no reúne las características necesarias para tipificarse como delito.

En cuanto a la materia que nos ocupa, el Código Fiscal de la Federación establece, que los delitos fiscales son:

**Delitos Especiales.** Porque no están contenidos en el Código Penal, sino en una Ley Administrativa.

**Patrimoniales.** Porque se ocupan de custodiar la hacienda pública del Estado.

**Dolosos.** Requieren de la conciencia y voluntad del hombre para ser llevado a cabo.

**Federales.** Estos se encuentran contenidos en una ley de jurisdicción federal.

De querrela necesaria. Un delito no puede ser considerado como tal, sin la querrela de la SHCP.

Los delitos fiscales incluidos en el Código Fiscal de la Federación, y que se tratarán en capítulos por separado son:

Contrabando.

Defraudación fiscal.

Consignar ingresos o deducciones falsas.

Omitir el entero de las contribuciones retenidas o recaudadas.

Beneficiarse indebidamente de un subsidio o estímulo fiscal.

No solicitar en Registro Federal de Contribuyentes o hacerlo con falsedad.

No rendir los informes a que se esté obligado a hacer o hacerlos con falsedad.

Usar más de un Registro Federal de Contribuyentes.

No notificar el cambio de domicilio fiscal, estando obligado a ello.

Omitir declaraciones fiscales durante dos o mas ejercicios fiscales.

Llevar doble registro de contabilidad, con registro de operaciones diferentes.

Ocultar, alterar o destruir total o parcialmente los sistemas y registros contables.

El interventor designado por la SHCP disponga de los bienes depositados o sus productos.

Alterar o destruir máquinas de registro fiscal.

Ordenar o practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito por la

Autoridad Competente.

Apoderarse o destruir mercancías localizadas en el recinto fiscal.

La simulación fiscal.

Determinar pérdidas con falsedad.

El propósito de evasión fiscal.

Los tres últimos delitos fueron incorporados al Código Fiscal de la Federación a partir de 1990. Su inclusión se debe a dos causas principalmente, una es al abuso de los contribuyentes de desvirtuar la realidad a través de una mal llevada planeación fiscal, con el propósito de evadir el pago de impuestos; y la segunda, a la incapacidad de las autoridades fiscales para supervisar o auditar, el mecanismo que utilizan los contribuyentes para autodeterminar los pagos de las contribuciones que les corresponden, esto a su vez, se debe a la poca experiencia y deficiente preparación con que cuentan los Auditores Fiscales.

## **2.2. OMISIÓN.**

La omisión se define como el acto de no hacer o actuar, estando obligado a ello, sin que esto sea de manera prudencial o por desconocimiento. Así, en materia fiscal, podemos decir que el delito de omisión es el acto o hecho de ocultar, alterar u omitir el pago de alguna contribución, que el contribuyente tenga la obligación de cumplir.

Los delitos de omisión se pueden clasificar de la siguiente manera:

- 1.- Delitos de omisión simple.
- 2.- Delitos de comisión por omisión.

Los primeros se refieren a que no se produce ningún resultado material, por lo que la consumación o extinción del mismo puede interrumpirse en cualquier momento, sin haberse causado algún daño material a un tercero.

Los segundos, son los que sí tienen un daño material, que en la mayoría de los casos no tienen reparación. Estos no pueden interrumpirse en cualquier momento, sino que se necesita la resolución o dictamen de la Autoridad Competente para su extinción. En estos delitos el autor exterioriza su voluntad de no hacer o actuar, realizando físicamente algo. Este "algo" deja una huella a los sentidos del hombre para su indagación.

## **2.3. EVASIÓN.**

En el lenguaje coloquial u ordinario el concepto de evadir significa fuga, escape. El concepto, que a nuestro parecer, resulta el más completo lo da el Lic. Arturo Millán González en su libro "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales", que al calce dice así:

"La evasión fiscal es la conducta de una persona, física o moral, consistente en no pagar las contribuciones que adeuda al Estado, por actividades que están gravadas, y que ya ha realizado ".

No siempre se da el hecho de que la evasión fiscal tenga por objetivo el no pagar la contribución, sino lo que pretende es evitar que su conducta sea detectada o descubierta por el Fisco, y trata por cualquier medio engañarlo por medio de especulaciones o maniobras y de esta forma escapar a la Fiscalización del Estado.

En las Leyes Fiscales Mexicanas no se define el delito de evasión fiscal , así como tampoco en los tratados internacionales reconocidos por México, por lo que se dice que el delito de evasión fiscal en México no existe. Lo que las autoridades fiscales realizan es compararlo o equipararlo al delito de defraudación fiscal , siempre y cuando cumplan con los requisitos, que a continuación se señalan:

- 1.- Debe existir dolo y materialización de engaños o aprovechamiento de errores, y
- 2.- Omisión total o parcial del pago de contribuciones, o la obtención de un beneficio indebido.

Lo anterior se origina en base a la doctrina, esto como fuente del derecho, establecida por los peritos en la materia, que consideran que la evasión fiscal es un acto ilícito, que en la mayoría de los actos puede ser un delito en si, es decir, el delito de la defraudación fiscal.

Por otra parte, lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 108 vigentes que se "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".

Basándose en su concepto genérico se puede decir que la evasión fiscal no es un delito, debido que en ninguna ley se establece un delito con dicho nombre. Pero si un acto o actividad realizada por algún contribuyente cumpla con los elementos para considerarse un delito fiscal, como quedo explicado anteriormente, entonces ese acto constituye una acción delictiva, independientemente del nombre que se le dé. La conclusión sería que si los lamentos de juicio son idénticos a algún delito establecido en las leyes fiscales como tal, estaríamos en presencia de un delito, lo que significa que este delito, el de evasión fiscal, en algunos casos podría considerarse como tal y en otros no. Como ejemplo a esto podemos citar, que si un contribuyente deja de pagar impuestos esta incurriendo en evasión fiscal, no así, en el delito de defraudación fiscal, pues en este caso no existe engaño alguno. Pero, si el contribuyente, al no pagar o hacerlo parcialmente utilizó en engaños o mentiras con el objetivo de no cumplir con su obligación, estará incurriendo en evasión fiscal y a su vez en el delito de defraudación fiscal.

Como quedó asentado, para que se ejerza acción penal con el contribuyente, es necesario que la evasión fiscal coincida exactamente con lo descrito en el Artículo 108 del Código

Fiscal de la Federación, pues aunque una conducta delictiva tenga similitud o analogía con dicho precepto, no se puede tipificar de esa manera, debido a que así lo establece la Constitución en su Artículo 14 tercer párrafo, que dice así:

**"En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate"**

Por otra parte, no se puede castigar la evasión fiscal penalmente cuando el contribuyente de manera espontánea cumpla con sus obligaciones fiscales, incluyendo su actualización y recargos respectivos. Se considera que se realiza de manera espontánea un cumplimiento de obligaciones fiscales siempre y cuando esto se lleve a cabo "antes de que la Autoridad Fiscal descubra la omisión o perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales."

Lo descrito anteriormente, no quiere decir que la evasión fiscal no pueda o deba de ser sancionada como un delito, es decir, que ésta quede impune, ya que en este caso puede ser sancionada con una multa.

Anteriormente señalamos que debido a una mala planeación fiscal se puede incurrir en un delito fiscal punible, lo cual no significa que la evasión fiscal y la planeación fiscal sean conceptos idénticos o similares. No existe similitud alguna, de hechos son cosas totalmente distintas u opuestas. La evasión fiscal es un ilícito que, casi siempre llega a constituirse en un delito, mientras que la planeación fiscal es una actividad lícita, que busca que un

contribuyente pueda disminuir su carga tributaria, dentro de los parámetros establecidos por las leyes fiscales y, obviamente, cumpliendo con sus obligaciones. Que algunos fiscalistas incluyan en sus planeaciones hechos dolosos , engaños o cualquier otra técnica fuera del marco tributario, es otra cosa. Aquí estaríamos en un abuso de la libertad que se tiene para escoger actos jurídicos con el fin de utilizarse ilícitamente.

## **2.4. ELUSIÓN.**

Como ha sido la secuencia de la presente tesis, empezaremos definiendo el término elusión, que significa: rehuir, esquivar, evitar, soslayar, sortear. En algunos libros o diccionarios podemos encontrar que también significa: huir de la realidad; salir de ella con artificios; o hacer varias cosas en una.

El autor citado con anterioridad nos da una definición clara de lo que significa o es la elusión fiscal:

"La elusión fiscal es la conducta de una persona, física o moral, consistente en no elegir (para la consecución de un fin lícito), una o más situaciones o actos jurídicos que no le sean favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra carga alternativa, tan legal como la que desechó, que le beneficia más a sus intereses particulares, por asignarle una menor carga tributaria ".

Desde nuestro punto de vista esto es correcto, pues el contribuyente que se encuentre en este supuesto, trata de eludir alguna o algunas situaciones jurídicas que le son desfavorables, escogiendo siempre otra situación jurídica que le reporte más beneficios o cuando menos una menor carga fiscal.

Cuando una ley le da opciones al contribuyente en un mismo acto o hecho generador de un crédito fiscal, y el mismo escoge alguno de ellos sin el afán de engañar, carece de dolo, entonces la elusión fiscal no se deberá considerar como un delito fiscal, pues sólo es la

práctica de la libertad que la ley concede al contribuyente para utilizar la mejor opción que a él convenga, pues no está implícita en la ley su prohibición.

La elusión fiscal se convierte en un acto ilícito cuando se huye de la realidad, saliendo de ella con algún engaño o querer hacer valer un hecho, que en si es prohibido, por medio de alguna trampa. Esto es sinónimo de estrategias dolosas.

Concluyendo lo antes expuesto, se detectan dos tipos de elusión fiscal:

- 1.- Elusión fiscal libre de dolo (acto lícito).
- 2.- Elusión fiscal con dolo (acto ilícito).

El problema radica en determinar cuando se incurrió en dolo o mala fe, pues al ser esto una actitud subjetiva, se torna difícil probarlo en forma determinante. El fisco ante esto considera que toda elusión fiscal lleva en si un acto doloso, salvo prueba en contrario por parte del contribuyente. Esto representa un acto de seguridad para el fisco federal, que la considera como un acto refinado de evasión fiscal.

Al igual que sucede con la evasión fiscal, no aparece en ninguna ley una definición legal de lo que debe de considerarse como elusión fiscal. Los doctrinados en materia fiscal consideran que la elusión fiscal es un acto ilícito, susceptible de ser sancionado por la autoridad competente para ello y, se convierte en lícita, cuando está desprovista de dolo. Esto se debe al abuso que se ha hecho a través de los años de las formas jurídicas permitidas por el derecho privado, tendientes a engañar al fisco.

En algunos países ya se tiene jurisprudencia, en el sentido de que el contribuyente pueda escoger el acto jurídico que más le convenga, siempre y cuando la ley lo permita y no exista

dolo en su aplicación. Aunque en México y algunos países, consideran que la libertad de los contribuyentes para elegir el acto jurídico que más le convenga, no debe de llevar inmiscuido formas jurídicas exóticas o raras, con el fin de beneficiarse de su carga tributaria en perjuicio del fisco, pues ante ésto siempre se estará en una actividad dolosa.

Para aclarar lo anterior, la doctrina establece, que para que exista elusión fiscal se debe de contar con los siguientes elementos de juicio para su afirmación:

- 1.- Abuso del derecho.
- 2.- Fraude a la ley.
- 3.- Interpretación dolosa de la ley.

La teoría del abuso del derecho no está establecida en el derecho mexicano, sino que es una doctrina y legislación extranjera, pero es importante conocerla, como una base u opinión de juristas distinguidos en la materia. Esta nace hace muchos siglos en Roma y establece que "la aplicación ciega del derecho, puede conducir a consecuencias injustas ", por ello se considera a la elusión como hecho ilícito, que puede constituir un delito. Esto siempre será de aplicación particular, es decir, rara vez encontramos que varios contribuyentes se coluden con el fin de aplicar la ley en beneficio mutuo.

Al igual que la característica anterior, el fraude a la ley no se encuentra en nuestra legislación, ésta proviene del derecho romano que la considera como un principio general del derecho, y dice: "obra en fraude de ley, quien respetando sus palabras, elude su sentido ", es decir, la conducta no infringe el texto de la ley, sino que deja de cumplir con el sentido imperativo de ella. Algunos juristas dicen que también existe fraude a la ley cuando alguien

hizo algo que la ley no quiso que se hiciera, pero tampoco lo prohibió. Otros establecen que la realización de uno o varios actos lícitos que entre ellos conlleven a un acto ilícito se está en fraude a la ley.

Por último, la interpretación dolosa de la ley es la que se hace con el ánimo de desobedecerla, disfrazando el hecho con el fin de que aparentemente se acataron las disposiciones jurídicas. Esta se da cuando el contribuyente busca errores de forma (en su redacción, fallas gramaticales, etc.) con el fin de aprovecharse de ellas en su beneficio, en éstos casos, por lo regular, se desatienden los motivos de la ley y demás preceptos que se encuentran en forma clara y correctamente expresados para disipar todo tipo de dudas.

Al utilizar a la planeación fiscal como un medio para disminuir la carga tributaria del contribuyente, sin utilizar actividades dolosas o de engaño, no se le puede considerar que es una actividad de elusión fiscal. Se le considera así cuando en dicha planeación se utilizan todo tipo de actos jurídicos, permitidos por el derecho privado, entrelazados unos con otros de forma ingeniosa, dando pie a una estructura jurídica dolosa, con el fin de burlar la redacción de las normas fiscales. Para no considerar que la planeación fiscal es un acto ilícito, ésta deberá ser seria y profesional, y para ello se deberá contar con tres requisitos, que son:

- 1.- Ausencia de obsesión por el pago de menos impuestos.
- 2.- Existencia de criterios duales o plurales.
- 3.- Existencia de un enfoque múltiple.

## **CAPITULO III**

# **DEFRAUDACIÓN FISCAL**

### **3.1 CONCEPTO.**

Para entender mejor lo que es el delito de defraudación fiscal habrá que remontarse a sus antecedentes históricos.

Desde los inicios de la humanidad en todos los grupos organizados políticamente encontramos elementos de control entre los gobernantes y los gobernados, pues los primeros imponían los tributos que habrán de pagarse por los segundos y, éstos a su vez, al ser onerosos buscaban la forma de evadirlos, así es como encontramos que en las culturas antiguas como la egipcia, griega y romana se imponía como sanción la pena de muerte a todos aquéllos ciudadanos que cometieran conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus ingresos o la omisión de l pago de impuestos.

En la antigua Roma se encuentran los primeros indicios de que los ciudadanos tenían la obligación del pago de tributos en forma proporcional al patrimonio que poseían. Se creó un nuevo funcionario, el cual se encargaría de realizar un censo sobre las comunidades existente, pues de hecho al inicio se contribuía por grupos o comunidades, y no de manera individual como hoy lo conocemos. Con ésto es de entenderse que el primer censo realizado fue con un objetivo meramente tributario y no estadístico.

Con el paso del tiempo se va acentuando la diferencia entre un gobierno recaudador y los gobernados evasores, al sentir que la carga tributaria impuesta por aquéllos era excesiva. Al

mismo tiempo las penas se fueron adecuando de acuerdo a las circunstancias, así aparecen, aparte de la pena de muerte ya comentada, la esclavitud, decomiso de propiedades del infractor, azotes, mutilaciones o multas, todas ellas legalmente establecidas y aplicables según la infracción o cultura.

Ya, en la Edad Media, trae otro tipo de sanciones como la tortura y decomiso de bienes, pero con la diferencia que su aplicabilidad dependía del señor feudal, es decir a su entero capricho.

Todos éstos antecedentes históricos se fueron propagando en todo el mundo, y México no fue la excepción, pues en la época precolombina la pena única era la de muerte, aunque en ocasiones también el pago consistía en la entrega de esclavos al Imperio Azteca. En la época Colonial se exceptuó la carga tributaria al pueblo mexicano, pues la Corona Española, necesitaba el oro y a esclavos para sostener sus guerras en Europa o la construcción de Iglesias o conventos que existen hasta nuestros días. En esta época aparece la pena de cárcel, adicional a las expuestas anteriormente, por períodos considerables.

En el México Independiente se puso en práctica la repartición de las recuperaciones de lo defraudado, previo descuento de los gastos incurridos en su recuperación, entre los denunciantes y los aprehesores. En caso de reincidencia se suspendía a los infractores de sus derechos como ciudadano por un lapso de 5 años, una segunda reincidencia originaba su expulsión del territorio mexicano.

En 1893 la Ley General del Timbre establece como responsabilidades las infracciones simples y las criminales. Las simples traían consigo una sanción de tipo administrativo y

las criminales serían castigadas como un delito. Estos fueron los albores de las bases jurídicas para tipificar y señalar las conductas ilícitas.

En el porfiriato, la principal preocupación del gobierno fue la de minimizar la evasión fiscal, para lo cual estableció bases de organización al Estado para hacerlo fuerte, central y autoritario, más sin embargo la subyugación que tenían los gobernados no les impidió el seguir cometiendo fraudes de carácter fiscal.

Al término del gobierno de Álvaro Obregón, en 1928, aparecen las Convenciones Nacionales Fiscales, que trataban de aumentar la recaudación impositiva federal y abatir la defraudación fiscal. Puede decirse, que éste fue el primer intento serio en la época moderna de México, por controlar al contribuyente. En 1936 se cambia el enfoque de la calificación de las infracciones a las leyes fiscales, tomándose en cuenta el motivo de la infracción y no el delito, pues se analizaban los beneficios particulares y no la garantía del interés público.

Es hasta 1947 cuando aparece en sí el delito de defraudación fiscal contenido en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, que buscaba velar los intereses del Estado reprimiendo penalmente las conductas fraudulentas con respecto a los impuestos y contribuciones con objeto de agrandar el patrimonio personal. Como quedó asentado en esta reseña histórica, antes de esta Ley la defraudación fiscal quedaba contenida como un fraude genérico. Dicha Ley, de aparición fugaz, contenía gran similitud en cuanto a la clasificación del delito de defraudación como la conocemos hoy en día a través del Código Fiscal de la Federación, por lo que representa su antecedente histórico más importante.

Como no es el objetivo el hacer toda una reseña histórica de este delito, con lo expuesto anteriormente será más fácil comprender lo que significa el delito de defraudación fiscal en nuestros días. El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente establece que:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$ 100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones ".

Por otra parte, encontramos en el Código Penal el concepto de delito de fraude en su manera genérica que señala que "comete el delito de fraude el que engañando a uno o

aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido".

Como lo dice el precepto, la conducta típica del delito de defraudación fiscal consiste en defraudar, es decir, lo realiza por medio del uso de engaño, ésto es hacer caer al sujeto pasivo en una situación falsa a la que le corresponde. Aunque el contribuyente no pague o lo realice de manera parcial, está omitiendo el pago del impuesto, por lo que, hace creer al fisco federal que la situación presentada vía declaración es lícita, estamos ante una conducta de acción consistente en engañar. Este es el hecho central a ser juzgado por haber ocultado la verdad en la descripción de los hechos, lo cual consiste en ocultar dolosamente los valores reales con el fin de reducir el impuesto a pagar. El determinar que existió el engaño no es fácil de probar, pues en derecho penal el juez tendrá que fundamentar y motivar sus razones que lo llevaron a concluir que el contribuyente omitió el pago pretendiendo eludir sus obligaciones por medio del mismo; sin embargo en derecho fiscal la SHCP siempre apreciará que hubo engaño en el no pago o pago parcial de los impuestos.

Para poder establecer la conducta de engaño existe la siguiente jurisprudencia:

"Fraude. Conceptos de engaño y error como elementos constitutivos del tipo. El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole ( la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurrente en ella, así como la obtención de un lucro o beneficio indebido), con independencia de los mismos comisivos, engaño o aprovechamiento de error, entendiéndose por el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o

el logro de un beneficio obtenido; en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien sólo aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el agente sólo se vale de esta situación para lograr el fin de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para su finalidad dolosa " .

Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89. Horacio Ruiz Samayoa, 5 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velázquez.

Como se ve, el engaño conlleva una actitud dolosa, pudiendo ser de conocer y querer realizar el acto ilícito o de conocer y aceptar.

El Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación le confiere a la S.H.C.P., las facultades para que se allegue de las pruebas necesarias para inculpar al defraudador, es el Ministerio Público quien ejerce la acción penal por la comisión de delitos fiscales. Por lo tanto, éste último es quien a través de un juez, le corresponde determinar si existió o no la obligación de pago y si se infringió dolosamente dicha obligación. Lo que se quiere expresar es que el juez se encargará de determinar si el inculpado dolosamente y con engaños infringió las leyes fiscales y si los elementos aportados por la S.H.C.P. en la averiguación previa, son suficientes para tipificar dicha conducta como fraudulenta.

Conviene señalar quienes son los responsables de cometer el delito de defraudación fiscal, para ello citaremos el Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación que dice así:

"Son responsables de los delitos fiscales quienes:

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

Continuando con el análisis del concepto, tenemos el aprovechamiento de error, que en sí mismo es una modalidad de conducta que constituye una omisión. Este error debe de recaer en la S.H.C.P., es decir, el organismo podrá caer en una situación incorrecta con beneficio para el contribuyente sin éste tener derecho a ello, y tampoco hacerlo de su conocimiento. Como ejemplo, podemos citar el caso de que al haber solicitado la devolución de un impuesto a que se tenga derecho, la Secretaría nos entrega una cantidad superior a la solicitada, quedando el contribuyente en silencio absoluto y no realiza acto alguno para dar a conocer el error en que se encuentra la Secretaría.

El siguiente elemento es que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución, hecho que no es aislado, pues el simple hecho de no pagar la cantidad total a que tiene obligación pagar el contribuyente ya se recae en este hecho. Esta omisión debe de llevar la

obtención de un beneficio indebido, esto es con el fin de disminuir la carga tributaria sin tener derecho pues es un acto típicamente doloso e intencional, entendiéndose por dolo "la intención de obtener un beneficio indebido, es decir, conocer y querer la ilicitud de la conducta realizando y relacionando dos o mas actos ". Algunos autores se cuestionan si el beneficio a que hace referencia el legislador, es de carácter fiscal o patrimonial. Si fuera de carácter fiscal, el beneficio forzosamente deberá llevar una desgravación pública no dando nacimiento a un hecho de obligación tributaria.

En cuanto a la aseveración con perjuicio del fisco federal, se puede entender, que el perjuicio radica en que el Estado no reciba en tiempo sus contribuciones a que tiene derecho, protegiendo la disminución del patrimonio del estado. Por lo que el momento en que se tiene un perjuicio al estado se da desde el momento en que se venció el término para el contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales, es decir, el momento en que el fisco puede hacer exigible el cumplimiento de un pago.

Como se ve, esta definición es muy extensa, lo que da lugar a un sin fin de interpretaciones, pudiendo llegar a interpretarse que cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco estime lesiva para sus intereses se califique de defraudación fiscal.

Estimamos que esta definición es muy amplia y no concreta los hechos y circunstancias que pudieran llevar al contribuyente a defraudar o no, es decir, el simple hecho de omitir total o parcialmente alguna contribución, independientemente de la cantidad, puede, por el solo hecho de detectarlo la autoridad, convertirse en defraudación, dando origen a las penas aplicables. Ante este hecho, aunado la posición del Fisco de culpar de antemano al contribuyente, a éste sólo le queda el intentar demostrar que su acción careció de dolo, que

como quedó comentado, las posibilidades de una buena defensa son casi nulas, pues queda al juicio del juzgador, que como ser humano, tiene posibilidades de culpar a un inocente.

Debemos entender que la posición del legislador es la de castigar a quien deliberadamente cometió un delito, pero estimamos conveniente que nuestras autoridades deberían encaminar sus esfuerzos a hacer conciencia a los contribuyentes sobre la importancia de tributar correctamente. Un ejemplo de esto es la economía subterránea, que con la crisis económica se ha acentuado notoriamente, la cual está al margen de cualquier tipo de control fiscal, por ende la recaudación por éste concepto se puede considerar como nula. Por otra parte, habrá que estar muy atento que en éste tipo de casos para que el legislador no viole las garantías constitucionales que todo ciudadano tiene, según el Artículo 14 Constitucional.

Pugnamos porque en el Código Fiscal de la Federación se elimine el concepto genérico del delito de defraudación fiscal y, en su lugar, se cuente con uno más específico y claro, no dejando al contribuyente todo el peso de la Ley, para demostrar su inocencia. Obviamente estamos abogando por aquéllos contribuyentes, que sin mala fe o dolo, se sitúan en dicho precepto.

### **3.2. OTROS DELITOS FISCALES ASIMILABLES A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Etimológicamente simular es representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no se es, también significa la acción de simular, la alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato. Ahora bien para estar en presencia de un acto de simulación es necesario que existan, por lo menos, dos voluntades que lleven a cabo actos jurídicos en perjuicio de terceros, tal como lo señala nuestro Código Civil en su Artículo 2180 vigente, que a continuación reproducimos:

"Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se es convenido entre ellos ".

De lo anterior se desprenden unos comentarios de importancia. El primero es que se tiene que hacer una declaración llana de que entre los involucrados no existió el acto o actividad que se realizó. Por otra parte está que también es forzoso que se den dos tipos de actos: uno es el ostensible o aparente, es decir, el acto externo que uno quiere aparentar como real y; el otro , el acto oculto o secreto que representa la acción verdadera de lo que ha sucedido.

Por lo regular en los actos de simulación está intrínseco el engaño, pues se trata de hacer creer a terceros de algo irreal, pero existe una tesis, en la cual se establece que no siempre el ánimo de defraudar nos lleva a una simulación, para entender mejor lo expuesto, reproducimos la tesis mencionada:

"Simulación. El ánimo de defraudar no es un elemento constitutivo de la acción de. Si bien es cierto que en muchas ocasiones la simulación tiene como finalidad la de defraudar a terceras personas, a los acreedores de una de las partes o al Fisco, no puede sostenerse que, en todos los casos, el ánimo de defraudar sea un elemento constitutivo de la acción de simulación. Al respecto el tratadista F. Ferrara sostiene que. "No debe olvidarse que una simulación puede combinarse por las partes sin el propósito de fraude. Y esto, no sólo en la simulación relativa, sino también en la absoluta. Intereses legítimos, como la necesidad de sustraerse a disgustos o solicitudes, o un fin de vanidad o de reclamo, o el interés de conservar el crédito y ciertas apariencias sociales, pueden dar lugar a la producción de una apariencia, con plena seriedad de las partes, sin causar una lesión en el derecho de los terceros".

Aniparo directo 5033/1971. Roberto A. Elizondo Cantú y otra. Junio 8 de 1973. 5 votos. Ponente: Mtro. Rafael Rojina Villegas. 3a. Sala. Séptima Época. Vol. 54 Cuarta Parte, pág. 122.

Sólo queda aclarar, sobre el concepto de simulación, lo que es relativo o absoluto. El Artículo 2182 del Código Civil establece que la simulación relativa se da cuando a un acto jurídico se le da una apariencia falsa u oculta su verdadero carácter; se tiene un consentimiento y objeto en todo contrato, es decir las partes involucradas tienen el ánimo y la voluntad de modificar sus derechos y obligaciones tributarias. Por otro lado, en la simulación absoluta, se da un acto extremo aparente de que se ha dado visos o matices de certeza o veracidad, ocultando en el fondo lo que en realidad las partes quisieron celebrar,

en ello se dan sólo inventos no dando lugar a actos jurídicos, por lo cual no se tienen derechos ni obligaciones.

En el Código Fiscal de la Federación no se contempla de manera directa el delito de simulación, se dé el tratamiento de simulación a hechos o actos asimilables al delito de defraudación fiscal. Pero al estar regulada la simulación en el Código Penal Federal que dice, en su Artículo 387 Fracción X que "al que simule un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido ", entonces consideramos conveniente que en el Código Fiscal de la Federación se dé una tipificación del mismo y no caer en hechos subjetivos como lo comentado en apartado anterior.

Entonces, para analizar lo que es la asimilación al delito de defraudación fiscal, tendremos que hacer un análisis del Artículo 109 del citado Código. Empezaremos por hacer su transcripción literal y después realizar un análisis de su contenido.

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y

conforme al procedimiento señalado en el Artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- 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.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal .
- 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 pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior ".

La primera aseveración que haremos será el de declarar deducciones fiscales falsas. Por principio todo contribuyente está obligado a presentar declaraciones, ya sea por períodos mensuales o anuales y, si en ellas se consignan deducciones falsas se encuentra en este delito. La declaración es el documento legal por medio del cual se presenta a la autoridad fiscal el resultado final de un ejercicio o período mensual a que se encuentra obligado el contribuyente, regulado en cuanto a su contenido y forma en el Artículo 31 del Código Fiscal de la Federación. Así la declaración toma forma de documento probatorio del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que el delito se origina en el momento en que la autoridad verifique la exactitud de la declaración y descubra elementos que justifiquen que se llevó a cabo con el objeto de obtener un beneficio indebido. Por otro

lado, una deducción fiscal es la que en términos de ley se permite disminuir de los ingresos acumulables, con el objeto de determinar la base gravable. El problema estriba en determinar en que momento se cae en el supuesto de obtención de un beneficio indebido o un perjuicio al fisco federal, pues el artículo en cuestión no lo marca, como lo hace el Artículo 108 del Código citado. Como ejemplo tenemos el caso de que en una declaración, en la cual se determinó una pérdida fiscal se encontró una deducción falsa, pero, aun habiendo eliminado dicha deducción, se sigue teniendo una pérdida fiscal. La situación es saber que tipo de sanción se va a aplicar, pues no se hizo quebranto del patrimonio, es decir, no hubo beneficio económico ni perjuicio al fisco federal, entonces se acogerá a lo marcado en el Artículo 108. Aún en este supuesto, la pena corporal parece excesiva, tomando en cuenta que no se beneficia el contribuyente ni daña al patrimonio fiscal.

Otro elemento es el declarar ingresos menores a los realmente obtenidos. Las leyes fiscales determinan que deben acumularse los ingresos en efectivo, bienes, servicio o cualquier otra forma (en crédito) durante un ejercicio fiscal, pero en ningún momento aclara lo que debemos entender por ingresos. Si tratamos de entender lo que el legislador quiso considerar como ingreso, tendríamos que es el aumento de la riqueza del patrimonio y, como queda asentado en nuestra Constitución, sobre ello se tiene la obligación de contribuir al gasto público, por lo que, en caso de omitirlos, se tendrá una conducta delictiva. En este caso se tiene una interrogante por lo que respecta a la ganancia inflacionaria, pues ésta, en término realista, no incrementa la riqueza del contribuyente, pero se tiene la obligación de considerarse como base de cálculo del impuesto. Aún así, el simple hecho de no considerarlo, se encuentra en una conducta delictiva.

El último aspecto a considerar de la fracción I, es la relativa a quienes , siendo personas físicas, realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio. Esto es un caso típico de una ley privativa y limitativa, pues no se le da el mismo tratamiento a todas las personas físicas, sino que solamente quienes tengan ingresos por dividendos, honorarios o servicios personales independientes y actividades empresariales. En la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Título IV se tienen once casos de obtención de ingresos por personas físicas, que como se observa, solo en tres de ellos se podrá cometer un delito de asimilación al de defraudación fiscal. Si consideramos que todos contamos con igualdad de derechos y obligaciones, obviamente en aspectos tributarios, sería conveniente que se establezca una generalidad en cuanto éste comentario, pues no existe, la generalidad, al estar excluyendo a ciertas personas físicas. Creemos que como parte de una retribución a este modelo, se les da la oportunidad de presentar pruebas para demostrar la discrepancia entre lo erogado y los ingresos. Para terminar este análisis haremos una pregunta ¿Acaso las personas con otro tipo de ingresos si podremos deducir erogaciones superiores a los ingresos, como por ejemplo en el régimen simplificado, obteniendo un beneficio o haciendo daño al fisco, sin que se considere como defraudación fiscal?.

Ahora pasaremos a hacer un análisis de la fracción II. Quienes omitan enterar a las autoridades fiscales, ...las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, se encuentra en típico delito de defraudación fiscal. La retención o recaudación consiste en que el retenedor extrae de los ingresos que percibe un tercero y, que son base de algún impuesto, una cantidad determinada, fijada por la ley tributaria en

que conste el hecho generador del crédito fiscal, enterando dicha cantidad al fisco como pago provisional, en algunos casos como pago definitivo, la cual puede ser descontada al hacer la liquidación definitiva, el tercero, de su impuesto. La retención o recaudación se hace a través de un documento público (declaración), en que se conste que se hizo por cuenta de un tercero.

En la ley no se contempla los casos en que por error u olvido no hubiese hecho la recaudación, pues el sólo hecho de no enterarla se está en caso del delito de fraude. Si el tercero no la recabo tendrá la obligación de pagarla al fisco de su propio dinero o ingreso, pero no se tiene determinado cual será la pena a este caso, pues en el hecho de quién sería el que obtiene el beneficio en perjuicio del Fisco, el retenedor que no lo llevo a cabo o el contribuyente a quien no se le hizo la retención. Administrativamente, es responsable quien no realizó la retención.

La responsabilidad solidaria que se enmarca en el análisis, queda aclarada en el Capítulo Primero del presente trabajo y, a manera de recordatorio, se tiene que son responsables solidarios las personas distintas del sujeto generador del impuesto, cuando éstas no lo enteren o las leyes establezcan la obligación de llevarla a cabo. Esto queda legalmente constituido en el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Art. 26. Son responsables solidarios con las contribuciones:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.”

Como último comentario a esta fracción, es que para proceder de manera penal en estos supuestos se tendrán que haber vencido los plazos establecidos en las leyes fiscales respectivas, en caso contrario no existe el delito.

Para entender lo que el legislador estableció como beneficio sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, habrá que aclarar que se entiende por los mismos. Un subsidio fiscal es un apoyo de manera económica que otorga el Estado a los particulares con el objetivo de fomentar ciertas actividades económicas por un período determinado. El estímulo es el apoyo económico concedido por una ley en particular a un contribuyente sobre un impuesto determinado, por lo que debe existir un impuesto específico, una situación especial que enmarque la ley y una actuación específica del particular para lograr una trascendencia en el ámbito social. Como se verá ambos llevan la prioridad de encauzar el desarrollo de ciertas actividades económicas y una mejor redistribución del ingreso.

El hecho delictivo se da cuando algún contribuyente se beneficie de un estímulo o subsidio sin tener derecho a ello, es decir, cuando su actividad no se encuentra en el marco teórico que las leyes establezcan o , a través de engaños, se trate de aparentar que se encuentra en dicha situación.

El realizar dos o más actos relacionados entre sí, con el objeto de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal nació de las planeaciones fiscales. Pero, debe entenderse como auténtica planeación fiscal, aquella que, mediante el uso adecuado de las

leyes fiscales, lleven por objetivo el darle una mejor distribución al patrimonio de una entidad con el fin de lograr una mejor productividad y no, la disminución de la carga tributaria. Si se utiliza a la planeación fiscal con el fin de no pagar los impuestos correspondientes, estaremos ante un delito de defraudación fiscal, pues se apoya en simulaciones con el objeto de omitir pagos tributarios. Un ejemplo conocido por la mayoría, fue el hecho de que el Fisco trato de eliminar la creación de empresas, que se utilizaban para redistribuir la ganancia de una de ellas y diferir o disminuir el pago del impuesto.

Quienes omitan la presentación, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, es el último de los delitos que se asimilan al de defraudación fiscal. Para acreditar el hecho delictivo que enmarca ésta fracción se deben de dar una serie de circunstancias. La primera que la no presentación se de por omisión, ya sea de manera directa o subsidiaria. Esta no se lleve a cabo dentro de los seis meses siguientes, contados a partir del día siguiente hábil del cual se venció el plazo para la presentación de la declaración. Cabe hacer mención que sólo se hará un cargo penal por declaraciones fiscales correspondientes a un ejercicio, no quedando comprendidas las correspondientes a pagos provisionales o mensuales, incluyendo sus respectivas declaraciones complementarias, avisos y otras que no sean de carácter anual. Por otro lado, debe forzosamente existir contribución a pagar, pues de ésta manera lo marca el citado precepto, es decir, sino existe contribución a cargo o es resultado en cero, no se puede acusar penalmente al contribuyente, pues no existe beneficio indebido o perjuicio al fisco. La presentación debe de estar en forma expresa en la ley, pues existen casos en los

cuales no se tiene la obligación de realizar un cálculo anual, y por ende, no se presenta la declaración respectiva, o bien, la responsabilidad recae en los responsables solidarios. Por último, si el contribuyente restituye el crédito de forma espontánea, es decir, sin que la autoridad lo haya descubierto y/o requerido pasando el período de ley, no se encuentra en conducta delictiva.

Como se ha mencionado el Fisco da un trato igual a quien deliberadamente comete un delito fiscal, como a quien sin llevar dicho afán comete una violación a sus obligaciones fiscales. Esta es una manera práctica, aunque no justificable para las autoridades, para controlar la evasión fiscal, pues un control efectivo sobre los contribuyentes no existe. No es entendible el por qué las autoridades insisten en castigar a los defraudadores como si estos fueran criminales, aunque estos en algunos casos gozan de mayor garantía que aquellos. Lo único que se puede entender es que la autoridad utilice al Derecho Penal como instrumento para cubrir las deficiencias del sistema fiscal, pues éste no cuenta con controles que le permitan tener control e información sobre los contribuyentes, es un mero terrorismo fiscal, como muchos lo han llamado. Lo más conveniente en estos casos sería que a los defraudadores se les castigara con una sanción de tipo administrativo con la consecuente resarcición del daño causado al fisco, y, sólo en caso de reincidencia, se castigue de manera penal y corporal.

### **3.3. DIFERENCIAS ENTRE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y OTROS DELITOS FISCALES.**

Al analizar en los capítulos anteriores los conceptos y tipos de delitos, se enmarcó que la defraudación fiscal es una modalidad de los delitos fiscales. Al igual que los demás son castigados por las leyes correspondientes. En todos los delitos fiscales se presentan una serie de características que les son comunes, las cuales a continuación se señalan:

- I. Existe una conducta dolosa por parte del contribuyente manifestada a través de engaños, artificios o el simple aprovechamiento de errores por parte de las autoridades.
- II. Un nexo causal directo y anticipado del contribuyente, es decir, la obtención de un beneficio económico ilegítimo, que consiste en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente establecida, o en la recepción de un beneficio fiscal sin tener derecho a ello.
- III. Lesión deliberada de un bien jurídico, que es el Derecho del Fisco Federal de recaudar en forma debida y oportuna las cantidades destinadas al gasto público.

Entendiendo lo anterior, no existen diferencias de fondo entre los diferentes tipos de delito, sino más bien similitudes. Lo que a nuestro parecer se pudiera considerar como diferencia entre la defraudación fiscal y los demás delitos, es la forma en que ellos se den y el castigo a que se hacen acreedores conforme al delito cometido. La forma en que se presentan es porque algunos tipos de delitos son intencionalmente cometidos, con previo consentimiento

del infractor y algunos casos de la defraudación fiscal, aunque no se haga intencionalmente, se está cometiendo un delito fiscal. El castigo radica en que de acuerdo al ilícito cometido la pena podrá ser de tipo penal, corporal o administrativa.

Una revisión exhaustiva por parte de nuestras autoridades de las leyes aplicables, no sólo traería como consecuencia una mayor justicia a todos los contribuyentes, sobre todo a aquellos que no cometen un delito intencionalmente, sino que se haría conciencia entre la ciudadanía de la necesidad de contribuir al erario público y el Fisco tendría elementos suficientes para su control e información de los mismos.

## CAPITULO 4.

# DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

### 4.1. Generalidades.

Haciendo una comparación muy a la ligera, podríamos señalar que el Registro Federal de Contribuyentes es como el Registro Civil, en donde las personas son registradas al nacer y se presentan avisos de algún cambio de la situación o estado civil, como en el caso del matrimonio, viudez, o muerte. Para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, las personas morales al nacer deben inscribirse en él al igual que las personas físicas que desempeñen actividades comerciales, así como presentar avisos por cambios en su situación fiscal, por lo que en el Artículo 26 Fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- III. La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser

garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.”

Para efectos de este capítulo los incisos que nos interesan son los dos primeros de la fracción anterior, ya que éstos no sólo constituyen en caso de incumplimiento, el incurrir en responsabilidad solidaria, sino que también son causa de obligatoriedad sancionada individualmente con sus respectivas multas y sanciones penales establecidas en el Código Fiscal de la Federación y su correspondiente Reglamento, en el que además establece la forma y plazos para cumplir dicha obligatoriedad de observancia general.

## **4.2. Inscripción.**

De la obligatoriedad, de observancia general que mencionábamos en el párrafo anterior, nos da cuenta el Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que menciona:

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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.

Del párrafo anterior podemos observar, que en el caso de estar obligado a expedir comprobantes por la actividad que se realice, es necesario que estos comprobantes a su vez cumplan con los requisitos establecidos para ser válidos ante la autoridad de la materia, que señala y enumeran el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y que señala:

Deben de contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida.

Las personas que hagan los pagos, para personas físicas que reciban ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; según 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.

Por ésto, si la Compañía Formacero del Norte S.A. de C.V. cuenta con treinta empleados, a los cuales retribuye con sueldos, por cada uno de estos treinta empleados la compañía tiene la obligación de presentar el aviso de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Y en el caso de pagos por cualquiera de los conceptos anteriores entre personas morales, ésta obligación no se cumple pues se presume que éstas ya cumplieron esa obligación al ser constituidas.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación menciona en su Artículo 14 que:

“Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalará el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe. Asimismo, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los siguientes avisos: Es cuestionable el criterio de la autoridad; al encuadrar en la obligación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a tan solo las personas que deban presentar declaraciones periódicas o que tengan que expedir comprobantes por las actividades que realicen como lo menciona el Artículo 27; siendo que el criterio de la autoridad debería de partir de la generalización; así que toda persona física o moral que no cumpla con los dos supuestos anteriores, deberá estar inscrita en el citado registro.”

- I. Cambio de denominación o razón social.
- II. Cambio de domicilio fiscal.
- III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión, o reanudación de actividades.
- IV. Liquidación o apertura de sucesión.
- V. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, presentarán aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, en los términos del Artículo 24 de este Reglamento.

### **4.3. Plazos para la presentación de los avisos.**

En el siguiente caso exclusivamente se refiere a la obligación de las personas morales de presentar los avisos correspondientes, y como es cotidiano por parte de la autoridad como medida de comprobación responsabiliza a un tercero para denunciar actos de incumplimiento, como es el caso del Fedatario Público, el cual se verá obligado a denunciar a sus clientes en el caso de que éstos no cumplan con los ordenamientos que establece la autoridad.

Como en el tercer párrafo del Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que señala:

“Los Fedatarios Públicos exigirán a los otorgantes de la Escritura Pública en que se hagan constar Actas Constitutivas, de fusión o de liquidación, de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma, que han presentado solicitud de inscripción o aviso de liquidación o de cancelación según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.”

### **4.3.1. Solicitud del Registro Federal de Contribuyentes.**

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Artículo 15 establece, los plazos en los casos de:

“La solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el Artículo 27 del C.F.F. que deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúe las situaciones que a continuación se señalan:

I. Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme su acta constitutiva.

Es decir, desde el mismo momento en que por derecho nace como persona moral.

II. Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas y de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

III. Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la L.I.S.R, deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, computándose el plazo a partir del día en que éstos inicien la prestación de servicios; dichas personas comunicarán la clave del registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquel en que presenten la solicitud de inscripción.”

En las anteriores fracciones faltaría agregar, un párrafo donde se especifique con mayor claridad en que momento deben registrarse las personas físicas con actividades independientes puesto que no se menciona.

Para sectores especiales como son el sistema de gobierno de nuestro país y para los residentes en el extranjero, se puede entender que existan situaciones específicas como las que dispone en el Artículo 16 del Reglamento del C.F.F.:

“La solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

La federación (los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial), las entidades federativas (los estados que conforman la República Mexicana), y los municipios así como los organismos descentralizados que no realicen actividades preponderantemente empresariales, podrán inscribir, por separado, a las unidades administrativas que los integran y cumplir, en la misma forma, con sus demás obligaciones como retenedores o contribuyentes, siempre que dichas unidades obtengan previamente autorización de las autoridades administradoras.”

Ejemplo: En el Estado de México la Secretaría General de Gobierno perteneciente al Poder Ejecutivo, podría solicitar la inscripción por separado de la Dirección General de Prevención y Readaptación Social por realizar éstas funciones administrativas únicamente.

En el Artículo 18 del Reglamento del C.F.F. establece:

“Los residentes en el extranjero obligados a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando no tengan representante legal en territorio nacional, presentarán la solicitud de inscripción y los avisos a que se refiere el Artículo 14 de este reglamento, ante el Consulado Mexicano más próximo al lugar de su residencia o podrán enviarlos a dicho Consulado o a la autoridad que para éstos efectos autorice la Secretaría, empleando el servicio postal certificado con acuse de recibo, para constancia. En el caso de que para solicitar su inscripción o presentar los avisos de referencia no puedan obtener las formas aprobadas por la Secretaría, cumplirán sus obligaciones formulando escrito firmado que deberá contener los siguientes datos:

- I. Nombre, denominación o razón social.
- II. Fecha de nacimiento o de constitución.
- III. Nacionalidad.
- IV. Domicilio.
- V. Actividad preponderante.
- VI. Fecha de cierre del ejercicio, si es contribuyente en los términos del Título II de la L.I.S.R.
- VII. Clase de aviso o información relacionada.
- VIII. Clave del Registro Federal de Contribuyentes, en su caso.

Los residentes en el extranjero, cuando únicamente tengan obligaciones que deban ser cumplidas por retenedores establecidos en territorio nacional, no estarán obligados a presentar la solicitud de inscripción ni los avisos a que se refiere el Artículo 14 de este Reglamento.”

En primer lugar el residente en el extranjero se podría llegar a preguntar, en qué idioma se debe de presentar el o los avisos, puesto que no se especifica, aunque obviamente tendría que ser el español.

Y con respecto al último párrafo, para que cualquier persona sea susceptible de retenciones ya sea por pertenecer a lo dispuesto en el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuyo caso será responsabilidad de la persona moral presentar la inscripción, o por cualquier otro motivo debe de existir un comprobante y para esto se debe de cumplir con la inscripción en el Registro.

### **4.3.2. Cambio de Nominación o Razón Social.**

Cuando por alguna extraña razón se tenga que cambiar de nombre, en éste caso sólo se contempla el arrepentimiento transcurrido un mes de la firma de la escritura por lo que si no se presenta dentro de este plazo, el cambio ya no se podrá rcalizar.

Por lo que el Artículo 19 del Reglamento del C.F.F. menciona que:

“Para los efectos de la Fracción I del Artículo 14 de este Reglamento, el aviso de cambio de denominación o razón social, deberán presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente dentro del mes siguiente al día siguiente en que se firme la escritura.”

### **4.3.3. Cambio de domicilio fiscal.**

En muchos casos, tal vez más de la cuenta y por muy diversas razones, se tenga que cambiar de domicilio fiscal y no sepamos a donde acudir a presentar nuestros avisos, por lo que para tal efecto se menciona en el inciso b) del Artículo 26 del C.F.F. como causa de responsabilidad solidaria y se normatiza además en el Artículo 20 del Reglamento mencionando que:

“Se considera que hay cambio de domicilio fiscal en los términos de la Fracción II del Artículo 14 de este Reglamento, cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del Código.

El aviso de cambio de domicilio fiscal deberá darse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda.

Cuando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor, esté en la misma circunscripción territorial de la autoridad ante la que ha venido presentando declaraciones periódicas, éste aviso lo presentará ante ella.”

Es decir, si el domicilio pertenece a la Delegación de Azcapotzalco del D.F. y cambia su domicilio dentro de esta misma Delegación, le seguirá correspondiendo la Administración Local del Norte.

Cuando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor quede dentro de la circunscripción territorial de autoridad distinta de aquella ante la que venía presentando

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

declaraciones periódicas, éste aviso se presentará ante la autoridad recaudadora que corresponda a su nuevo domicilio.

Por ejemplo, si el domicilio se encontraba en la Delegación Azcapotzalco del D.F. y cambia su domicilio a la Ciudad de Toluca Estado de México, le corresponderá la Administración Local de Toluca.

Cuando en las formas de declaración se prevea el señalamiento de cambio de domicilio fiscal y así se manifieste, se considerará presentado el aviso a que se refiere este Artículo al presentarse dicha declaración ante la autoridad recaudadora correspondiente.

En casos de nomenclatura o numeración oficial, la autoridad fiscal actualizará los datos correspondientes, sin que en este caso el contribuyente deba presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal.

Las personas físicas a excepción de aquellas que perciban ingresos por actividades empresariales o por presentar servicios personales independientes, quedarán relevadas de presentar el aviso a que se refiere este Artículo, manifestando su cambio de domicilio fiscal en la primera declaración anual del Impuesto Sobre la Renta que presente o deba presentar con posterioridad a dicho cambio.

#### **4.3.4. Aumento, disminución, suspensión o reanudación de actividades.**

Es muy cotidiano que existan tanto personas físicas como morales inmersas en el crecimiento de sus actividades, o que por algún motivo se vean forzados a reducir sus actividades e inclusive a suspenderlas, por lo que ante tales circunstancias se tendrá que presentar los correspondientes avisos según sea el caso, pues como es lógico suponer, las actividades que se realizan van acompañadas de un tamaño igual de obligaciones.

En el Artículo 21 del R.C.F.F. se establece que:

“Se presentarán los avisos a que se refiere la Fracción III del Artículo 14 de este Reglamento, en los siguientes supuestos:

- I. De aumento, cuando se esté obligado a presentar declaraciones periódicas distintas a las que se venían presentando.
- II. De disminución, cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas obligaciones periódicas y se deba seguir presentando declaración por otros conceptos.
- III. De suspensión, cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales está obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismo o por cuenta de terceros. En este último caso, el aviso que deberá presentar es el establecido en la Fracción anterior.

No será necesario dar este aviso, cuando se tengan que presentar los avisos de liquidación, sucesión o de cancelación a que se refieren las Fracciones IV y V del Artículo 14 de este Reglamento.

Además deberá estarse a lo siguiente:

- a) Este aviso, durante su vigencia, liberará al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas, excepto tratándose de las del ejercicio en que interrumpa sus actividades y cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones correspondientes a períodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades.
  - b) Durante el período de suspensión de actividades, el contribuyente no queda relevado de dar los demás avisos previstos en este Reglamento.
  - c) Los contribuyentes que reanuden actividades, no podrán presentar dentro del mismo ejercicio fiscal nuevo aviso de suspensión.
  - d) El aviso de suspensión a que se refiere ésta disposición, deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente a más tardar en la fecha en que el contribuyente hubiere estado obligado a presentar declaración en caso de haber realizado actividades.
- IV. De reanudación, cuando se vuelva a estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas, debiendo presentarse conjuntamente con las primeras de éstas.

El aviso de aumento o disminución de obligaciones fiscales deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que los motive.

Cuando la disminución de obligaciones se origine debido a que ya no se tiene obligación de presentar la declaración anual que señala el Título IV de la L.I.S.R, se presentará el aviso a que se refiere este Artículo.

Para efectos de las Fracciones I y II de este Artículo, se considera que no hay aumento o disminución de obligaciones fiscales cuando se modifiquen los formularios en que deban presentarse las declaraciones o cuando por disposición legal se modifiquen los plazos para efectuar pagos.”

En los casos de presentación de avisos de liquidación o sucesión, en ambos casos se debe a la extinción de la persona, en el caso de la persona moral es la liquidación de la sociedad y en la persona física es la muerte.

Por lo cual el Artículo 22 del Reglamento del C.F.F. señala:

“Se presentará el aviso de liquidación o sucesión a que se refiere la Fracción IV del Artículo 14 de este Reglamento en los siguientes casos:

- I. Liquidación de sociedades. El aviso deberá darse ante la autoridad recaudadora correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que se inicie el procedimiento de liquidación.
- II. Sucesión. En el caso de que una persona obligada a presentar declaraciones periódicas fallezca. El aviso deberá ser presentado por el representante legal de

la sucesión dentro del mes siguiente al día en que se acepte el cargo, a la misma autoridad ante la cual el autor de la sucesión venía presentando declaraciones periódicas. No se estará obligado a presentar cuando la persona que fallezca, hubiera estado obligado a presentar declaración periódica únicamente por servicios personales.”

**Reglas para presentar el aviso de cancelación del R.F.C. según el Artículo 26 del R.C.F.F.**

El aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere la Fracción V del Artículo 14 de este Reglamento, deberá presentarse conforme a las siguientes reglas:

- I.- Los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta en los términos del Título II (personas morales) o II- A (del régimen simplificado de las personas morales) de la Ley del citado impuesto, deberán presentar el aviso conjuntamente con la declaración final de la liquidación total del activo del negocio señalado en el Artículo 11 de la L.I.S.R.

En los casos de fusión de sociedades la que subsista o resulte de la fusión, presentará el aviso por las sociedades que desaparezcan junto con la última declaración a que se refiere la Fracción VIII del Artículo 58 de la L.I.S.R; la sociedad acompañará constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el Registro Público correspondiente de la entidad federativa de que se trate.

En los casos de escisión de sociedades (según Artículo 15-A del C.F.F.), cuando se extinga la escidente, la o las escindidas que se designe en el acuerdo de escisión presentará el aviso por dicha escidente, junto con la última

declaración del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el primer párrafo de la Fracción VIII del Artículo 58 de la L.I.S.R. a cargo de la propia eseidente.

- II.- Las personas morales no comprendidas en la Fracción anterior, presentarán el aviso junto con la última declaración del Impuesto Sobre la Renta a que estén obligadas.

En esta Fracción podrán establecerse aquellos que desean cambiar la razón o denominación social y que no presentaron el aviso dentro de plazo para realizarlo.

- III.- El representante legal de la sucesión de personas obligadas a presentar declaraciones periódicas, que haya estado obligado a presentar el aviso a que se refiere la Fracción II del Artículo que antecede, presentará el aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes del autor de la sucesión, dentro del mes siguiente al día en que haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión, a la autoridad ante la cual el autor de la herencia venía presentando declaraciones periódicas. Cuando no se esté obligado a presentar el aviso de sucesión en los términos de la Fracción II del Artículo anterior se presentará, el de cancelación a que se refiere este Artículo, el cual podrá presentarse por terceros interesados.

#### **4.3.5. Apertura o cierre de establecimiento.**

Cuando se cumpla el ciclo de un negocio es presumible suponer el cierre de este, por la necesidad de dar lugar a la creación de nuevos quizás más competitivos y eficientes, por lo cual el Artículo 24 del R.C.F.F. establece que:

El aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, deberá presentarse ante la autoridad recaudadora en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el establecimiento o local, dentro del mes siguiente al día en que se realice cualquiera de estos hechos.

## **4.4. Infracciones.**

Según el Artículo 79 del C.F.F.

“Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o no utilizar el Código de Barras que la contenga cuando éste sea obligatorio, o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que

se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

- V. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir con lo dispuesto en el Artículo 27 de este Código.
- VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.”

## **4.5. Sanciones.**

El Artículo 80 del C.F.F. señala:

“A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el Artículo 79, se impondrán las siguientes multas:

- I. De N\$ 460.00 a las comprendidas en las Fracciones I, II y VI.
- II. De N\$ 230.00 a la comprendida en la Fracción III.
- III. Para la señalada en la Fracción IV:
  - a) Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre N\$ 82.00 o el 1% de las contribuciones declaradas; en ningún caso la multa prevista en este inciso será mayor de N\$ 919.00.
  - b) De N\$ 230.00 tratándose de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
  - c) De N\$ 82.00 en los demás documentos.
- IV. De N\$ 1,379.00 para la establecida en la Fracción V.

## **4.6. Penas.**

El Artículo 110 del C.F.F.

“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.”

Por lo anterior se entiende que la autoridad no disculpará la falta, aunque se presente espontáneamente después de un año.

- II. No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.
- III. Use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- IV. Se atribuya como propias, actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- 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.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que esta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados en el Registro Federal de Contribuyentes en el caso de la Fracción V."

Por no estar considerados como delitos graves dentro del Código Penal, puede existir la sustitución o conmutación de sanciones a juicio del juzgador, según lo establece la Fracción II del Artículo 70 del citado Código, que menciona "cuando no exceda de tres años, por tratamiento en libertad o semilibertad, o aunque también podrían salir bajo fianza porque la media aritmética no excede de cinco años".

## CAPITULO V

# OTROS DELITOS FISCALES

## **5.1 Delitos relacionados con la omisión de pagos de impuestos.**

Algunos tratadistas consideran por igual el hecho de la omisión de pago de impuestos con el de la omisión de presentación de declaraciones, nosotros no lo consideramos de igual manera, ya que la simple presentación de la declaración no garantiza de manera alguna que se esté cubriendo el adeudo fiscal, por otra parte es bien sabido que muchos contribuyentes presentan sus declaraciones en "ceros" con el fin de prevenir un requerimiento por parte de la Autoridad.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 81 nos dice lo que se considera por la omisión de pago de impuestos a cargo del contribuyente. En él se mencionan que es un delito el hecho de presentar las declaraciones, solicitudes, aviso o expedir constancias, incompletas o con errores, esto es con el fin de que el contribuyente en determinado momento no alegue ante la autoridad que se debió a un error la falta de pago, no así a un hecho voluntario. Asimismo, en la Fracción II del mismo Artículo establece que no pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, y en su Fracción IV dice que no efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

Considerando todo lo anterior tenemos que el simple hecho de omitir, independientemente que se realice por ignorancia o imposibilidad material, se esta en el presunto de una evasión

fiscal, siempre y cuando la autoridad lo determine, es decir, si el contribuyente cumple sus obligaciones de manera extemporánea no existe delito alguno. Este tipo de casos se presenta con mayor frecuencia de lo que se cree. Esto en muchos casos es ocasionado por lo complejo de las leyes a aplicar y la terminología utilizada en las mismas, ya que muchos contribuyentes no tienen el poder económico para tener la asesoría adecuada para su debido y oportuno cumplimiento del pago de sus contribuciones. Mientras las leyes fiscales no sean mas clara para los contribuyentes, subsistirá un gran número de evasores, que por falta de conocimientos o recursos económicos no puedan cumplir.

Como quedo asentado en capítulos anteriores la Autoridad debería encontrar la verdadera causa de que el contribuyente haya omitido el pago de sus impuestos, y sólo si encuentra que lo realizo con el propósito deliberado de delinquir se le aplique las penas a que se haga merecedor.

Analizando todo lo anterior, encontramos tres causas principales que llevan al contribuyente a la omisión del pago de impuestos:

- 1.- Altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real del contribuyente.
- 2.- La inmoralidad administrativa.
- 3.- Falta de conciencia ciudadana.

En la primera conclusión tenemos que el legislador no debe desentenderse de la realidad económica, política y social del país, pues es bien notorio que cuando estos aspectos están estables, el gobierno tiene un incremento en la captación de recursos vía cobro de impuestos. Para entenderlo mejor habrá que echar un vistazo a los países desarrollados

donde los delitos de evasión son mínimos. Por otra parte, el hecho de guardar proporcionalidad y equidad en la carga tributaria, debería extenderse al propio gobierno, pues ante hechos de aumentos de tasas impositivas o ampliación de las bases gravables, el contribuyente busca los mecanismos necesarios para minimizar estos cambios o simplemente deja de seguir contribuyendo. Por último, no se debería gravar en exclusividad a ciertos sectores económicos, porque aunque estamos de acuerdo de quien mas ingreso obtenga aporte mayor contribución, no lo estamos en el hecho de que algunos contribuyentes tengan una carga fiscal simbólica.

En cuanto a la inmoralidad administrativa tenemos dos comentarios. El primero es el referente a la recaudación tributaria, la cual debería ser mas sencilla de aplicar o calcular, pues como quedo expresado muchos contribuyentes no pueden interpretar las normas jurídicas como el legislador lo propone. Añadimos que el personal burocrático debe ser mas capacitado y por ende, mejor remunerado, con el fin de evitar los consabidos sobornos. El segundo comentario es referente a la aplicación de lo recaudado, lo cual debería , en su mayor parte, destinarse a la atención de servicios públicos, sobre todo en poblaciones donde la marginación es notoria a simple vista, es decir, lo que los economistas llaman la redistribución del ingreso. Si en este último comentario la Autoridad logra ponerlo en practica, los efectos recaudatorios crecerían de manera inmediata.

En cuanto a la última conclusión, el gobierno habrá de trabajar mucho en hacer conciencia ciudadana, pues descontando otros elementos conocidos como la ignorancia, falta de recursos, alza en el costo de la vida, malos ejemplos gubernamentales, etc., debe ubicarse en aquel sector de la población que se dedica a transgredir la ley. Empeñarse en

concientizar a todo ciudadano que el hecho de que pertenezca a una sociedad lo hace acreedor de cooperar en el bienestar de todos sus integrantes sin considerar el nivel económico al que pertenecen.

## **5.2 Delitos relacionados con la omisión de presentación de declaraciones.**

Este delito esta tipificado en el Artículo 111, Fracción I del Código Fiscal de la Federación, que al calce dice:

"Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien :

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

Este es un delito de omisión simple. Se da como elemento del tipo la exigencia de actividades previas, consistentes en omitir algunas de las declaraciones esperadas por las autoridades fiscales.

Este delito se da únicamente por la omisión en la presentación de las declaraciones anuales de dos o más ejercicios fiscales a que se estuviera obligado, es decir, comete el delito por un abstención, el no hacer lo que se está obligado; si se presenta una declaración con vicios de forma y adoleciendo de errores o datos faltantes, podría darse una infracción administrativa, pero no la omisión de un delito.

Es importante recalcar el inicio de la del plazo de la figura delictiva, el cual se da en el momento de la presentación de la última declaración del ejercicio o la fecha establecida en Ley para la presentación de la misma. Si una declaración anual se presenta en febrero, a partir de este mes se empieza a computar el plazo establecido, en el caso de no existir una

declaración presentada se computara a partir del mes de marzo ( caso de una persona moral) pues es la fecha límite en que se debió de presentar dicha declaración.

El Artículo 81 del citado Código, marca que la no presentación de declaraciones provisionales o periódicas, esta cometiendo una infracción, con lo cual entendemos que esto es sólo una falta administrativa y no, en sí, un delito. La base que consideramos para establecer dicho comentario es que en las multas impuestas en ese supuesto, que quedan enmarcadas en el Artículo 82, son económicas y en ningún caso se establece que se imponga una pena corporal.

Por último el Artículo 41 establece los actos que la Autoridad podrá llevar a cabo, con el fin de satisfacerse del pago de las contribuciones. Estos actos consisten en solicitar al contribuyente el pago de los créditos omitidos, embargar bienes o la imposición de multas como ya quedo asentado.

### **5.3. Delitos en relación a los libros y sistemas contables.**

Lo que se quiere es que las autoridades cuenten con la verdad que se plasma en los libros o en los sistemas de contabilidad, es decir, que éstos reflejen la verdad sobre las operaciones de los contribuyentes, es por ello que los contribuyentes deben solamente tener un libro o un sistema contable con los datos verídicos.

Por lo que el Artículo 111 del C.F.F. establece la sanción de tres meses a tres años a quien según la fracción II:

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

Si un contribuyente registra sus operaciones con el mismo contenido en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad, su comportamiento no sería ilícito, ni sancionado con esta norma, dado que sus registros tienen el mismo contenido de sus operaciones.

Cuando el contribuyente tiene registradas sus operaciones tanto en un libro como en un sistema contable diferente al libro, y el contenido que aparece en cada uno es distinto, parece ser que la conducta resulta atípica, es decir, que no encuadra dentro del requisito que marca la Ley, dado que el tipo legal habla del registro contable de las operaciones en dos o más libros, o bien en dos o más sistemas contables, de donde se desprendería en un principio que si se registraran las operaciones en un libro y en un sistema contable distinto aunque sea con diferentes contenidos de las operaciones, no se configuraría el tipo.

Para la configuración de este tipo legal, es necesario que el contribuyente tenga la obligación de llevar los libros de contabilidad sellados por la S.H.C.P., pues de lo contrario aun y cuando se lleve la contabilidad en dos o más libros o en dos o más sistemas contables con contenido distinto de las operaciones, no será típica su conducta.

## **5.4. Delitos en relación a la destrucción de libros.**

Tres comportamientos prohibidos, son los que pueden recaer en tres objetos distintos según la fracción IV del Artículo 111 del C.F.F. Los comportamientos típicos se comprenden con los verbos, ocultar, alterar y destruir, y los objetos sobre los que recae la acción de dichos comportamientos son, los sistemas contables, registros contables, y la documentación relativa a los asientos respectivos.

De lo anterior se desprende que son nueve distintas hipótesis que prevé éste tipo legal, bajo la idea de que cada verbo tiene tres posibilidades distintas de configurarse, lo que se pretende evitar es que los contribuyentes no proporcionen la contabilidad, o parte de ella, o la documentación que requieran las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

Algunos de éstos comportamientos están ya previstos como infracciones en el C.F.F., como son:

- a) Ocultar los sistemas o registros contables, o la documentación relativa a los asientos respectivos; previstos en el Artículo 85 fracción I.
- b) Alterar los sistemas o registros contables, o la documentación relativa a los asientos respectivos; según Artículo 83 fracción IV.
- c) Destruir los sistemas o registros contables, o la documentación relativa a los asientos respectivos; en el Artículo 83 en el párrafo que marca:

No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

## **5.5. Determinación de pérdida con falsedad.**

Se ha decidido castigar con pena de prisión éste comportamiento, que si bien implica sólo un incumplimiento a una obligación formal, puede ocasionar que Hacienda no pueda llevar correctamente su función de inspección y de control sobre los contribuyentes al tener información que no es veraz.

Respecto al comportamiento que se describe en el Artículo 111 del C.F.F., si bien es cierto que tiene aparentemente un tratamiento diverso al previsto en el Artículo 109 fracción I, es conveniente destacar que en realidad ambos ordenamientos regulan el mismo comportamiento, pues determinar pérdidas con falsedad puede llegar a ser lo mismo que consignar en las declaraciones que presenta para fines fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

Sin embargo, una de las diferencias para su tratamiento jurídico-penal radica en el ámbito de la obligación formal o sustancial. Si la determinación de pérdida con falsedad engendra una obligación de pago, se caerá en la hipótesis prevista en la fracción I del Artículo 109, principalmente porque se trata de acreditar ingresos menores.

Si por el contrario no engendra ninguna obligación de pago y sólo constituye una mera falsedad ante las autoridades fiscales que inspeccionan la contabilidad, dará lugar a la aplicación del Artículo 111 fracción IV del C.F.F., con su penalidad correspondiente. Este resultado sólo podrá saberse hasta que haya concluido la resolución fiscal.

## **5.6. Rompimiento o alteración de sellos.**

Se entiende que el tipo penal determinado en el Artículo 113 del C.F.F., fue creado con la idea de proteger los instrumentos o elementos con los cuales Hacienda pueda llevar a cabo su función de control y vigilancia respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, se pretende proteger en si mismos, por su importancia para el buen funcionamiento del sistema fiscal como expresamente se establece:

“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 creados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueren colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras.”

Por lo que en primer lugar, se sanciona el comportamiento que dolosamente se dirija a destruir los objetos que constituyen aparatos de control. No es necesario analizar con mucho detenimiento la naturaleza de éste comportamiento, pues el destruir puede consistir tanto en una alteración como en la destrucción del objeto de protección. Ahora bien, gramaticalmente se entiende por alterar, el cambio de su esencia, forma o sus cualidades, también se entiende como sinónimo de estropear, dañar o descomponer. Quien descompone intencionalmente una máquina fiscal, o quien altera una marca o un sello oficial, realiza en todos éstos casos el comportamiento previsto legalmente. Por lo que se refiere al verbo destruir, éste se entiende gramaticalmente, como arruinar, deshacer o inutilizar el aparato,

marca o sello oficial, de tal manera que quien realice alguno de éstos comportamientos será considerado como autor del tipo penal.

En segundo lugar, se analizan los comportamientos que si bien no alteran ni destruyen los objetos de protección, impiden que los mismos funcionen para el fin que fueron colocados.

Sin embargo, se considera que no debe interpretarse con tanta amplitud éstas frases, sino que su interpretación debe limitarse, pues podría entonces llegar a entenderse que se sanciona penalmente cualquier comportamiento que impida que el objeto logre el propósito para el que fuere colocado, trátase de cualquier objeto y de cualquier finalidad del mismo, lo que daría lugar a una notable violación a la seguridad jurídica que debe caracterizar a todo tipo legal.

Se considera que para limitar dicha amplitud de la frase, se debe atender a la finalidad propia de los objetos colocados por parte de las autoridades fiscales. Esta finalidad propia de los objetos debe ser exclusivamente como ayuda o auxilio para el logro de los fines y funciones que les compete a las autoridades fiscales, y éstos fines o funciones no deben ser otros que los de vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Piénsese en el caso de la destrucción, alteración o simplemente el impedir que un micrófono colocado por las autoridades fiscales en el domicilio fiscal funcione. En éste supuesto, dicho comportamiento no podría dar lugar nunca a la realización del tipo legal, pues es ilícito de origen. Por lo que, si una persona impide que ciertos aparatos colocados por las autoridades fiscales cumplan sus fines, pero resulta que éstos aparatos no tienen nada que ver con las funciones que a las autoridades fiscales les compete, el que dicha persona impida que un aparato logre tales fines no será constitutivo

del tipo penal, dado que el fin con el que fue colocado el aparato no es el que le corresponde a las funciones de las autoridades fiscales.

## **CAPITULO VI.**

# **RECURSOS ADMINISTRATIVOS.**

## **6.1 RECURSO ADMINISTRATIVO.**

Al no existir definiciones claras en nuestra leyes fiscales, como lo acabamos de ver en el inciso anterior, que puedan originar una errónea impugnación de delitos fiscales por parte de la autoridad hacia el contribuyente, existe el recurso administrativo, es decir, el medio por el cual se valen los contribuyentes para defenderse de la impugnación de hechos desfavorables que no se apegan estrictamente a las normas establecidas en las leyes fiscales.

Todo contribuyente tiene el poder de exigir a la autoridad que su funcionamiento y emisión de sus actos se sujete a lo que las normas legales establecen y en consecuencia, estos actos de la autoridad deben de ser emitidos o realizados por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, que los contenidos de las leyes establecen, con el contenido que estas fijan y persiguiendo el objetivo que las mismas indican. Esto se puede clasificar en: derechos a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin perseguido por la ley.

Estos derechos deberán estar custodiados o protegidos, de forma tal que existan medios legales para la reparación, en caso de violación, de alguno de éstos derechos por parte de la autoridad hacia el contribuyente, es decir, para lograr el retiro, modificación o anulación del acto de la autoridad violatorio de los derechos del particular.

## **CAPITULO VI.**

# **RECURSOS ADMINISTRATIVOS.**

## **6.1 RECURSO ADMINISTRATIVO.**

Al no existir definiciones claras en nuestra leyes fiscales, como lo acabamos de ver en el inciso anterior, que puedan originar una errónea impugnación de delitos fiscales por parte de la autoridad hacia el contribuyente, existe el recurso administrativo, es decir, el medio por el cual se valen los contribuyentes para defenderse de la impugnación de hechos desfavorables que no se apegan estrictamente a las normas establecidas en las leyes fiscales.

Todo contribuyente tiene el poder de exigir a la autoridad que su funcionamiento y emisión de sus actos se sujete a lo que las normas legales establecen y en consecuencia, estos actos de la autoridad deben de ser emitidos o realizados por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, que los contenidos de las leyes establecen, con el contenido que estas fijan y persiguiendo el objetivo que las mismas indican. Esto se puede clasificar en: derechos a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin perseguido por la ley.

Estos derechos deberán estar custodiados o protegidos, de forma tal que existan medios legales para la reparación, en caso de violación, de alguno de éstos derechos por parte de la autoridad hacia el contribuyente, es decir, para lograr el retiro, modificación o anulación del acto de la autoridad violatorio de los derechos del particular.

Estos actos de protección se dividen en medios indirectos y medios directos de protección a los derechos de los particulares a la legalidad administrativa. Los primeros consisten en el control y supervisión que las autoridades superiores ejercen sobre las autoridades inferiores, con el fin de salvaguardar los derechos de los particulares. Los segundos buscan garantizar la legalidad de los actos de la autoridad, obligando a ésta por medio de los particulares, a examinar nuevamente el acto realizado para determinar si en su conclusión hubo o no violación a los derechos del particular; éstos medios se encuentran en las leyes administrativas y se clasifican en recursos administrativos y en recursos o acciones jurisdiccionales.

Las características que debe reunir un recurso administrativo, sin que necesariamente se deban reunir todas ellas para considerarse como tal, son:

- 1.- La existencia de una resolución administrativa, que es la que se impugna (es necesaria).
- 2.- Que la resolución afecte un derecho o interés del particular (es necesario).
- 3.- Que la ley señale ante que autoridad debe anteponerse el recurso, puede ser la misma o una superior.
- 4.- Fijar el plazo dentro del cual el particular puede hacer efectivo el recurso administrativo.
- 5.- Señalamiento en ley de ciertos requisitos de forma, garantías, etc.
- 6.- Fijación del procedimiento a seguir por la autoridad en la revisión del acto.

7.- La autoridad revisora debe quedar obligada a dictar una nueva resolución.

La interposición del recurso administrativo ante la autoridad, no libera al contribuyente de la ejecución del acto reclamado y requiere para ello de la garantía del interés fiscal. El Código Fiscal de la Federación establece que los recursos administrativos pueden ser impuestos ante la misma autoridad que dictó el acto, una autoridad superior jerárquica o un organismo especialmente constituido para el conocimiento de los recursos.

Según el Artículo 116 del Código citado, se pueden anteponer los siguientes recursos:

- 1.- El de revocación.
- 2.- El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora analizaremos las reglas generales de aplicación a ambos recursos y después pasaremos al análisis de cada uno.

Como primera regla general citamos que solo se pueden interponer los recursos antes mencionados, y que, cualquier otro se considera nulo, declarándose ésto mediante un oficio por la autoridad superior a la que dictó la resolución. Si se agota un recurso no previsto por la ley pretendiendo combatir algún acto de la autoridad, en caso de que la resolución confirme el acto, el superior jerárquico de la autoridad que emitió la resolución, puede anularlo de oficio, pero al utilizarse un recurso no previsto en la ley, la autoridad tiene que emitir una nueva resolución modificando la anterior en términos favorables al contribuyente. Esta nueva resolución solo puede ser anulada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Los Artículos 121, 122 y 123 del Código en cuestión, señalan el procedimiento que deberá seguirse en la tramitación de los recursos previstos en el mismo, el cual se explica en los siguientes párrafos.

Siempre se deberá interponer por escrito dentro de los 45 días naturales siguientes al que surta efecto la notificación del acto reclamado. En caso de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de la población en que radique la autoridad que ejecutó el acto impugnado, éste podrá presentar el escrito de referencia ante la autoridad mas cercana o enviarlo a la autoridad ejecutora por correo certificado con acuse de recibo, desde el lugar en que reside el recurrente. En estos casos la fecha de interposición será en la que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina del correo.

Al escrito que interponga el contribuyente deberá acompañar lo siguiente:

- 1.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando se actúa en nombre de otro o se es persona moral.
- 2.- El documento que conste el acto impugnado.

Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando se declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se llevó a cabo por correo. En caso de edictos, se asentará la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

- 1.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, cuando proceda.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente o no se tengan acceso a ellas, él mismo deberá señalar el lugar o lugares en que se encuentran, para que la autoridad

las solicite legalmente. El contribuyente podrá solicitar a la autoridad que recabe las pruebas que obran en el expediente en el que se originó el acto impugnado, siempre que aquel no haya tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañen los documentos requeridos, la autoridad otorgará al contribuyente un plazo de 5 días naturales para su presentación, en caso contrario se tendrá por no impuesto el recurso. En caso de las pruebas documentales o dictamen pericial, se tendrán por no ofrecidas.

El escrito con el cual se interpone el recurso administrativo debe satisfacer los requisitos que señalan los Artículos 18 y 122 del Código, que son los siguientes:

- 1.- Constar por escrito.
- 2.- Nombre (si es persona física), denominación o razón social (si es persona moral) y el Registro Federal de Contribuyentes, se deberá acompañar los documentos que los acrediten.
- 3.- Señalar a la autoridad a la cual se dirigen y el propósito de la promoción.
- 4.- Domicilio fiscal del recurrente manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y, en su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona o personas autorizadas para recibirlas.
- 5.- Señalar el acto que se impugna, anexando el documento en que consta el acto impugnado y la constancia de la notificación del mismo.

6.- Los agravios causados por el acto impugnado.

7.- Las pruebas y los hechos de que se trate, mencionados anteriormente.

En caso de no presentar lo anterior se cuentan con 5 días naturales para su presentación, caso contrario se tendrían por no presentadas y se pedirá el derecho a citarlas o promoverlas en la interposición del recurso.

Un recurso administrativo resulta improcedente cuando al impugnar el acto se da alguno de los siguientes supuestos:

- 1.- El acto administrativo no afecte el interés jurídico del recurrente, lo que quiere decir que las consecuencias del acto o resolución administrativa no causen un agravio o lesione el interés jurídico del recurrente.
- 2.- Que se trate de resoluciones dictadas en un recurso administrativo, en cumplimiento de éstas o de sentencias; en otras palabras, no se puede juzgar dos veces y por la misma vía el mismo acto.
- 3.- Los actos o resoluciones administrativas que se impugnen por la vía del recurso, hayan sido anterior o simultáneamente impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación; es decir, el recurso administrativo y el juicio fiscal no son compatibles ni recurrentes.
- 4.- Que el acto o resolución administrativa impugnada se haya consentido por el recurrente, entendiéndose únicamente por consentimiento cuando no se haya promovido el recurso o juicio en el plazo señalado al efecto.

5.- Que sean conexos a otro acto o resolución administrativa que haya sido impugnada por medio de otro mecanismo de defensa.

6.- En el caso de que el recurrente no amplíe el recurso administrativo interpuesto por haberse impugnado la notificación.

Si el acto o resolución administrativa es revocada por la autoridad que la emitió, antes de que se dicte la resolución que corresponda al recurso administrativo.

En los recursos administrativos no se admite la prueba de confesión (ni la testimonial) de las autoridades, mediante absolución de posiciones. Esto no incluye que la autoridad pueda solicitar informes a otras autoridades o a las mismas, respecto de hechos que consten en sus expedientes o documentos agregados a ellos.

Las pruebas presentadas deben ser perfectamente relacionadas a los hechos controvertidos, ya que en caso de no existir relación entre pruebas y hechos, dichas pruebas serán desechadas de plano.

Las autoridades fiscales, dentro del procedimiento establecido, quedan facultadas para recabar informes de quienes hayan intervenido en relación del acto reclamado.

La autoridad que debe resolver el recurso, está obligada a acordar la admisión del mismo y las pruebas ofrecidas, en cuanto sean pertinentes e idóneas para dilucidar las cuestiones controvertidas, ordenando su desahogo.

Una vez vencido el plazo para la rendición de pruebas, la autoridad está obligada a dictar resolución y notificará en un término de 4 meses, contados a partir de la fecha de

interposición del recurso, la resolución respectiva. Venciéndose este plazo, ante el silencio de la autoridad, se entenderá que se ha confirmado el acto impugnado.

La resolución mencionada del recurso administrativo que ponga fin al mismo, podrá:

- 1.- Desecharlo por improcedente.
- 2.- Confirmar el acto impugnado.
- 3.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- 4.- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- 5.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

## **6.1.1 RECURSO DE REVOCACIÓN.**

Este recurso procede, según el Artículo 117 del Código en estudio, en contra de resoluciones definitivas en que se determinen contribuciones o accesorios; nieguen las devoluciones de cantidades que procedan conforme a la ley y; siendo diversas las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

Este recurso no es de manera obligatoria, ya que se puede optar por él o promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Se deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente con otro, excepto de las resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación es impugnabile por medio del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo.

Las autoridades ante quienes de debe interponer el presente recurso son:

- 1.- La Dirección Técnica de Ingresos, cuando se impugnen resoluciones dictadas por dicha Dirección, por la Dirección de Auditoría y Revisión Fiscal o por las unidades administrativas que integran dichas Direcciones Generales; y a la Dirección de Recursos de Revocación, cuando se impugnen resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependan de las citadas Direcciones Generales.

- 2.- **Las Administraciones Fiscales Federales cuando se controviertan sus propias resoluciones.**
- 3.- **La Tesorería de la Federación cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que la integran.**

## **6.1.2 LA OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

Este recurso se encuentra regulado por el Artículo 118 del Código Fiscal vigente, y debe presentarse ante la oficina ejecutora por el particular que haya sido afectado por el procedimiento de ejecución, y procede dicho recurso en los siguientes casos:

- 1.- Que el crédito que se exige se ha extinguido por cualquiera de los medios que establece el Código, que su monto real es inferior al exigido, o se refiera a los recargos, gastos de ejecución o indemnización.
- 2.- Que el procedimiento administrativo de ejecución no se haya ajustado a la ley.
- 3.- Afecten el interés jurídico de terceros, es decir, cuando un tercero afirme ser propietario legítimo de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados.
- 4.- Contra la determinación de los bienes embargados.

En el último caso sólo procede hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes ilegítimamente embargables, o de actos de imposible reparación material, en este caso el recurso se interpone contra el acta en que conste la diligencia de embargo.

En este recurso no podrá discutirse la validez de la resolución en que se haya determinado el crédito fiscal. También el segundo párrafo del Artículo 126, dispone que no procederá

contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Al impugnar este recurso contra la determinación de bienes embargados, el plazo para interponerlo computará a partir del siguiente día al que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o al día siguiente al de la diligencia de embargo.

En cuanto a la oposición de un tercero debe presentarse ante la oficina ejecutora en cualquier tiempo antes de que se apruebe el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener los derechos a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, los hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el producto del remate.

Las autoridades ante quienes se debe interponer este recurso son las unidades administrativas de la Secretaría o de las entidades federativas coordinadas de la que dependa la unidad administrativa que lleve a cabo la ejecución, excepto cuando se impugne el procedimiento administrativo de ejecución aplicado por una Administración Fiscal Federal o por una Aduana, en cuyos casos será competente la propia Administración o Aduana.

## **CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS**

El hecho de haber abordado el tema de "Delitos Fiscales ", nació de la inquietud de el por qué hay tanta evasión fiscal en México. Adentrándonos en el tema hemos llegado a varias conclusiones y sugerencias sobre el particular, las cuales en algunos pasajes del presente trabajo hemos abordado, pero a continuación las mencionamos:

1. La falta de una conciencia social, que eduque al ciudadano, con la convicción de que el bienestar comunitario depende del correcto y oportuno cumplimiento de todos y cada uno de nuestras obligaciones tributarias, ha generado que la evasión o defraudación fiscal sea una práctica común y corriente en nuestros días, y hasta dignas de aplauso en algunos casos.
2. La deficiente prestación de servicios públicos por parte del Gobierno, ha debilitado su autoridad con los gobernantes, lo cual ha provocado desconcierto, inconformidad y reacciones negativas de los afectados.
3. Para el contribuyente es mucho más práctico y económico sobornar a la autoridad, que el llevar a cabo su oportuno y correcto pago de contribuciones.
4. La labor del Fisco no debe ser la de perseguir o satanizar a los contribuyentes, sino la de recaudar ingresos necesarios para el sostenimiento adecuado de las finanzas públicas del Estado, por lo que, la figura del Delito Fiscal por parte del Fisco Federal debe ser un eficaz instrumento recaudatorio enmarcado dentro de un marco jurídico congruente.

5. Los Delitos Fiscales, sobre todo el de Defraudación Fiscal, deberían ser tipificados con mayor precisión dentro del Código Fiscal de la Federación, expresados de manera más clara y objetiva, pues en algunos casos son muy redundantes o contradictorios, sobre todo en su aplicación y sanción respectiva.

Ante éstas conclusiones tenemos tres sugerencias, con el fin de minimizar en el futuro los Delitos Fiscales en nuestra sociedad:

1. La conciencia ciudadana debe llevarse a cabo desde la niñez, imbuyéndoles a los infantes el amor a la patria y el deber de cumplir con sus obligaciones de ciudadanos. La Autoridad debe entender que desde tiempos remotos los delitos fiscales han existido y siempre existirán, por lo que su nulificación es casi imposible, más no así su minimización, por lo que combatirla mediante un castigo y persecución no es combatir a la enfermedad, sino al síntoma.
2. Deberán revisar los preceptos jurídicos a fin de que el inculpado tenga la oportunidad de demostrar la carencia de dolo o mala fe, en caso de que procediera, y éste pudiera recuperar su libertad personal, cuando haya pagado o garantizado a satisfacción de la Autoridad las prestaciones fiscales originadas por los hechos imputados.
3. Las necesidades del país hacen necesario contar con sólidas y sanas finanzas públicas para hacer frente a las enormes carencias, como las de infraestructura, educación, vivienda, salud, etc. Adicionado al entorno económico que nos depara el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, con el cual somos susceptibles de inversión extranjera. Para el logro de lo anterior el ahorro y la inversión pública

serán primordiales en el sostenimiento de la economía del país, esto se lograría si nuestras autoridades establecieran mecanismos fiscales más acordes a nuestra economía siendo, a su vez, competitiva con el mercado de América del Norte y con una claridad en su redacción que permita a los contribuyentes su correcta aplicación sin la necesidad de invertir grandes cantidades de dinero en su asesoría fiscal.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Derecho Tributario.**

**Mayolo Sánchez H.**

**Editorial Cárdenas.**

**Segunda Edición.**

**México, D.F. 1988.**

### **Compilación Tributaria.**

**Código Fiscal de la Federación.**

**Editorial Dofiscal.**

**Vigesimonovena Edición.**

**México, D.F. 1994.**

### **Código Penal para el Distrito Federal.**

**43a. Edición.**

**Editorial Porrúa, S.A.**

**México, D.F. 1991.**

### **Los delitos fiscales en México.**

**Arturo de Jesús Urbina Nandayapa.**

**Editorial Pac, S.A. C.V.**

**Primera Edición.**

**México, D.F. 1994.**

**Los delitos fiscales.**

**Raúl González-Salas Campos.**

**Editorial Pereznieto.**

**Primera Edición.**

**México, D.F. 1995.**

**El delito de defraudación fiscal y su defensa adecuada.**

**Arturo Millán González.**

**Editorial Rocár.**

**Primera Edición.**

**México, D.F. 1994.**

**Responsabilidad fiscal penal.**

**Alejandro Ponce Rivera.**

**Editorial E.F.I.S.A.**

**Segunda Edición.**

**México, D.F. 1994.**

**Derecho fiscal.**

**Adolfo Arrijo Vizcaino.**

**Editorial Themis, S.A.**

**Segunda Edición.**

**México, D.F. 1992.**

**Derecho procesal fiscal.**

**Dionisio J. Kayne.**

**Editorial Themis, S.A.**

**Primera Edición.**

**México, D.F. 1991.**

**Propuesta para un enfoque de impuesto mínimo en México.**

**Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.**

**Editorial I.M.C.P.**

**Primera Edición.**

**México, D.F. 1994.**