

175
2 ej.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

**EL PAGO OPORTUNO DE LAS CONTRIBUCIONES
PARA NO INCURRIR EN EL DELITO DE DEFRAUDACION
FISCAL Y LOS DELITOS FISCALES QUE SE LE
EQUIPARAN.**

T E S I S

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a:

TOMAS LOPEZ CHAVEZ

Asesor: Lic. Octavio Tellez Salinas

México, 1999

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

215000



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS:

Por conservarme con bien durante toda mi vida y permitirme seguir luchando día a día para lograr superarme y alcanzar todas mis metas que sin él no fueran posibles.

A MIS PADRES:

**SEÑORES BERNARDO
LOPEZ MARTINEZ Y
MARTHA CHAVEZ
SANTANA,** quienes con respeto y cariño siempre me alentaron para seguir adelante en mis estudios, lo cual culmina en la presente tesis de examen profesional.

A MI ESPOSA:

**VERONICA VELAZQUEZ
GARCIA,** Por quien he venido superándome, gracias a su apoyo incondicional en los buenos momentos como en los malos que nos a dado la

vida, y por quien este trabajo no hubiera sido posible.

A MIS HIJOS:

ZOE DANIELA Y MAURICIO DAMMAN, Esperando que en lo futuro les sirva como una meta a alcanzar en su vida y los estimule a dar siempre lo mejor de sí mismos, sin importar que tan difícil sea.

A MIS HERMANOS:

MARIO, MARTHA, DAVID (q.e.p.d.), NATIVIDAD, BERNARDO Y MANUEL, Por su apoyo mi más sincero agradecimiento.

A MIS AMIGOS:

Quienes con su apoyo y amistad siempre estuvieron a

mi lado sin que esperarán recibir algo a cambio, más sin embargo siempre conté con ellos en todo momento.

A LA U.N.A.M.:

Por tener la oportunidad de haber estudiado en esta casa de estudios.

A LA E.N.E.P. ARAGON:

Mi más sincero agradecimiento por haberme dado la oportunidad de lograr mi formación como profesional, lo cual siempre estará presente en mi vida como egresado de dicha Institución.

A MIS PROFESORES:

Por haberme transmitido

todos sus conocimientos académicos y experiencias profesionales, y muy en especial al Profesor Octavio Téllez Salinas, quien tuvo a bien asesorarme en la presente tesis.

Y EN GENERAL:

A todas aquellas personas que de alguna manera han contribuido de alguna manera en mi formación Académica, Profesional y Humana.

INDICE

Pág.

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPITULO I. | |
| ANTECEDENTES JURIDICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL | |
| I.- Antecedentes Históricos del Delito de Defraudación Fiscal..... | 2 |
| I.1.- La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947..... | 7 |
| I.2.- La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal del 30 de Diciembre de 1947 | 13 |
| I.3.- La Reforma al Código Fiscal de la Federación Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre de 1948..... | 21 |
| I.4.- Defraudación Fiscal en el Código Fiscal de la Federación, Vigente hasta el 31 de Diciembre de 1982..... | 26 |
| I.5.- Defraudación Fiscal en el Código Fiscal de la Federación, Vigente a partir del 1o. de Enero de 1983..... | 29 |
| CAPITULO II. | |
| CONCEPTOS LEGALES Y DOCTRINARIOS. | |
| 2. - Relación Jurídico-Tributario..... | 37 |

| | |
|---|----|
| 2.1. - Sujetos de la Tributación... | 41 |
| 2.2. - Aplicación de las Contribuciones como Servicios Públicos y Gastos Públicos | 44 |
| 2.3. - Definición Genérica de Defraudación Fiscal y los Delitos que se le Equiparan..... | 49 |
| 2.4. - Sujetos, Objeto, Medios y Motivos de la Defraudación Fiscal y los Delitos que se le Equiparan..... | 67 |

CAPITULO III.

EL MARCO LEGAL DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

| | |
|---|-----|
| 3. - Marco Legal del Delito de Defraudación Fiscal..... | 83 |
| 3.1 - Características del Delito de Defraudación Fiscal..... | 87 |
| 3.2. - Determinación del Delito de Defraudación Fiscal..... | 90 |
| 3.3. - Requisitos Procedimentales | 92 |
| 3.4. - Requisito de Querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Credito Público | 94 |
| 3.5. - Sanciones y Responsabilidades | 98 |
| 3.6. - Delitos Equiparables al Delito de Defraudación Fiscal..... | 100 |

CAPITULO IV.

CASOS PRACTICOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

| | |
|---|-----|
| 4. - Caso Práctico del Delito de Defraudación Fiscal..... | 106 |
|---|-----|

| | |
|--|-----|
| 4.1. – Casos Prácticos de los Delitos Equiparables al Delito de Defraudación Fiscal..... | 106 |
| Lineamientos Generales | 116 |
| Lineamientos Relativos a la Obtención de Pruebas Documentales..... | 120 |
| Pruebas Necesarias a Recabar por las Areas Operativas..... | 121 |
| Lineamientos Específicos Relativos al Trámite de los Casos de Defraudación Fiscal..... | 128 |
| I. Areas Revisoras | 128 |
| II Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal..... | 131 |
| Procedimientos para el Manejo de los Casos Turnados a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal (Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal) | 136 |
| Lineamientos Relativos al Pago de Créditos Relacionados con Asuntos Enviados a la Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal..... | 140 |
| 4.2. - Análisis del Delito de Defraudación Fiscal y su Perspectiva a Futuro..... | 141 |
| 4.2.1. - El Delito de Defraudación Fiscal se Debe Tipificar con Mayor Precisión bajo Criterios mas Exactos | 152 |
| 4.2.2. – Los Problemas de Inconstitucionalidad que Puede Llegar a Presentarse con la Aplicación del Artículo 115-BIS del Código Fiscal de la Federación..... | 182 |

4.2.3. - La Reforma en que el Código Fiscal de la Federación Regula la
Posibilidad de que se Sobresea bajo ciertas Condiciones un Proceso Penal por
el Delito de Defraudación Fiscal.....191

CONCLUSIONES.....201

BIBLIOGRAFIA.....209

INTRODUCCIÓN.

La elaboración del presente trabajo de tesis, esta centrado al análisis del Delito de Defraudación Fiscal, el cual esta regulado en el Código Fiscal de la Federación. Por estar comprendido este delito en el código citado con antelación, el Delito en mención reviste determinados rasgos o características que lo hacen diferente a los demás Delitos contemplados en el Código Penal en materia del fuero común para el D.F. y en materia del fuero federal para toda la República, en este sentido, se desarrollan aspectos importantes como él referente al estudio de la evolución del Fraude Fiscal en el sistema impositivo mexicano, su ubicación doctrinal de la naturaleza jurídica de los Delitos Fiscales; aspectos de procedimientos de carácter punitivo, contenidos en el Código Fiscal de la Federación en vigor, como son: requisitos de perseguibilidad, sobreseimiento, responsabilidad penal, encubrimiento, tentativa, prescripción y condena condicional, facultades de investigación de las Autoridades Fiscales respecto de Delitos Fiscales; concepto De Defraudación Fiscal, los Delitos Fiscales que son equiparables a la Defraudación Fiscal, las causas y efectos del Fraude Fiscal.

En México se acoge igual que en la mayoría de los Países, la criminalización de las infracciones tributarias como Delitos, los cuales se ubican en las leyes de la materia y no dentro de las disposiciones penales comunes. Se parte de la idea de que los Delitos Fiscales forman

parte del Derecho Penal, con el carácter de Delitos Especiales. Ahora bien, en México se presentan como conductas reiteradas una diversidad de formas que los contribuyentes utilizan para escapar o evadir sus obligaciones Fiscales, así como se presenta la proliferación de Profesionistas que aprovechando las lagunas legales o conjuntamente con la corrupción de Autoridades Fiscales, realizan escandalosos Fraudes, tenga tan poca aplicación practica las disposiciones penales relativas a la Defraudación Fiscal.

El Código Fiscal de la Federación determina el marco jurídico para reprimir la delincuencia fiscal, sin embargo; la incriminación de ilícitos fiscales, solo se contempla como una medida intimidatoria en virtud de que el interés de la Administración es el de recaudar la mayor cantidad de ingresos y no la represión de la criminalidad.

El impuesto, es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado, y de las Autoridades jurídicamente autorizadas para recibirlos, por un sujeto económico ya sea física o moral, con un fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.

En México, existe la falta de una conciencia social, que eduque al ciudadano en la convicción de que el Bienestar social comunitario depende en gran medida de los impuestos, por una parte de la

recaudación de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los Gastos Públicos, y por la otra, la realización de determinados efectos económicos variando conductas individuales y colectivas. Es necesario establecer que Servicio Público es un conjunto de actividades juridico-administrativas, financieras y técnicas que organizan el Estado Federal, Estatal y Municipal por pertenecer a su iniciativa encaminadas a satisfacer económicamente necesidades públicas, de una manera continua, uniforme y regular; de esta manera, en el correcto y oportuno cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones tributarias, ha hecho de la Defraudación Fiscal una practica cada día más recurrente por los contribuyentes.

Por consiguiente, un cambio significativo en la actitud del fisco buscando corregir males y sentar ejemplos saludables para el futuro cumplir cabalmente con las obligaciones fiscales, que las leyes imponen a los particulares, no basta con conocer a fondo las Leyes Especial de Impuestos, es menester internarse en el conocimiento del Código Fiscal de la Federación, a fin de que podamos y sepamos relacionarnos con las Autoridades Fiscales, apegándonos en todo momento a Derecho, sin pretender recibir beneficios adicionales a los expresamente consignados en el Código aludido, pero también, sin padecer y aceptar cargas excesivas a las que nos impone el citado Código, como desafortunadamente ocurre con cierta frecuencia. Provocando desconcierto, inconformidad y reacciones negativas de parte de los contribuyentes afectados, propiciando un obvio crecimiento en la tendencia de tratar de “obstruir” revisiones fiscales a través del inevitable soborno.

A fin de que la utilización de esta figura por parte del Fisco Federal, opere como lo que debe ser: un eficaz instrumento recaudatorio correctivo y ejemplificador encuadrado dentro de un marco jurídico congruente y fundado en los postulados Constitucionales respectivos, en Especial en las Garantías Individuales de Audiencia, Debido Proceso Legal y Legalidad.

Formulando un estudio minucioso acerca del Delito de Defraudación Fiscal y de los Delitos Fiscales que se le equiparan, de tal suerte que se conozca con precisión que conductas configuran tales Delitos Fiscales, a fin de evitar incurrir en ellas definitivamente.

De todo lo anterior, se deriva el interés de desarrollar el presente trabajo, considerando como premisa fundamental la necesidad de que la Autoridad Fiscal emplee todas las medidas que tiene a su alcance, jurídicas y no jurídicas cambiando totalmente la aparente tolerancia que en la actualidad se presenta respecto de las ilícitudes administrativas.

De una manera general se puede afirmar la conveniencia de la utilización de la Vía Penal en toda lucha contra la Defraudación Fiscal; aplicándose conjuntamente una serie de medidas de Política Fiscal que tenga como finalidad primordial la de disminuir la Defraudación Fiscal y que coadyuve a la eficacia de la represión criminal para obtener mejores resultados.

CAPITULO 1.

ANTECEDENTES JURÍDICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

1.1.- LA TERCERA CONVENCIÓN NACIONAL FISCAL DE 1947.

1.2.- LA LEY PENAL DE DEFRAUDACIÓN IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1947.

1.3.- LA REFORMA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EL 30 DE DICIEMBRE DE 1948.

1.4.- DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982.

1.5.- DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1983.

1- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

En la Historia de los pueblos siempre ha existido la obligación de pagar impuestos. En la cultura Azteca los Indios de la clase común (labradores, artesanos, comerciantes), estaban obligados a pagar tributos; que consistía en prestaciones en especie y en servicios personales, presentándose la pena de muerte como sanción por incumplimiento en su pago.

Durante la época colonial se empezó a regular en materia Aduanal, existiendo, en algunos casos penas tan severas que eran aplicadas aún sin juicio. Así encontramos que

por cédula de Carlos V expedida en 1535, se estableció la condena de muerte y pérdida de bienes a quienes recibiesen o labrasen plata sin quintar (sin pagar impuesto del "Quinto Real"); Existía una contribución a cargo de los miembros de los gremios de artesanos e individuos que ejercieran algún arte, oficio, industria o profesión, señalándose pena de cárcel para quien no pagara el impuesto. Los que defraudaban al Fisco no pagando la alcabala cuyo cobro se acordó en las Indias desde 1558, se les exigía lo omitido y cuatro tantos mas, incurriendo, además en otra pena como prisión, establecidas en diversas leyes.

La situación Fiscal de los españoles y criollos en el virreinato era también opresiva. Toribio Ezquibel Obregón considera que la organización Fiscal de la Colonia fue una de las condiciones internas que prepararon el terreno a la destrucción del Imperio Colonial Español, porque los errores y abusos del sistema fiscal fueron causa del descontento de los habitantes del reino (1). En los primeros tiempos de la época Independiente, México recibe un legado de Legislación Española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del México independiente.

1) LOMELI CEREZO M. "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal", editorial Continental, México 1961, pág 24.

La actividad del Legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado.

Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policía. Específicamente dentro del derecho Penal Fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquél entonces como ahora; inmediata atención. Aun cuando el contrabando implica Defraudación Fiscal por que es una Defraudación de Derechos Aduanales, sin embargo la Defraudación Fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad.

En la ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1891 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales: Delitos,

Contravenciones y faltas. Los Delitos comprendían el contrabando cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebramiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia de particulares así como la omisión culpable. Las principales convenciones eran: La Defraudación (sin connivencia con los empleados suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas

causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales de estas violaciones a los ordenamientos hacendarios solo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las otra dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y el pago del impuesto omitido.

En la ley del Impuesto general del timbre del 25 de abril de 1893 se establecieron dos clases de responsabilidades: A) Por infracciones simples y B) Por infracciones con responsabilidad criminal.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente. Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son mas importantes:

A) Cuando los causantes lleven dos o mas libros de contabilidad y;

B) Los que verifiquen la Defraudación Fiscal o contribuyen a ella por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga. En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación.

En dicha legislación por tanto no se considera a la defraudación como delito en si sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

Defraudación Fiscal, es un delito Fiscal excluido del Código Penal y de la Legislación vigente sobre delitos del orden común, por ser un delito exclusivo del Derecho Tributario y, por consiguiente, legislado en ordenamientos Tributarios de la Federación y de los Estados.

La Defraudación supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia Fiscal con el propósito

deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación Fiscal. La figura del delito "Defraudación Fiscal" aparece en nuestro Derecho Positivo hasta fecha reciente.

Con anterioridad a la tipificación del delito de Defraudación Fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el Fraude consignado en el Código Penal al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la Hacienda Pública quedaba comprendido dentro del Fraude Genérico.

1.1.- LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947.

En el Código Fiscal de 1938 se reunieron y sistematizaron las principales disposiciones de las leyes fiscales, resultando de importancia para el cuerpo del presente trabajo, las siguientes: Se admite la posibilidad de coexistencia de sanciones penales y sanciones administrativas, el texto del artículo 205 dispone:

"Los infractores de las leyes o reglamentos fiscales serán castigados con sanciones de carácter

administrativo, sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos”.

La responsabilidad que nace de las responsabilidades penales recaen sobre los sujetos del crédito fiscal, los terceros, los funcionarios encargados de llevar la fe pública y las autoridades que establece el propio código (artículo 206). Son infracciones cometidas por deudores o presuntos deudores de una prestación fiscal, faltar a la obligación de presentar o proporcionar los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, copias, libros y todo documento que exigen las leyes fiscales o presentarlos alterados, falsificados, incompletos o con errores que traigan consigo la evasión de una prestación fiscal; la declaración de ingresos menores, deducciones falsas; faltar a la obligación de inscribirse o registrarse; no llevar los libros que requieran las leyes fiscales o llevar doble juego de libros; no hacer el pago de una prestación dentro de los plazos señalados por las leyes fiscales; resistirse por cualquier medio a las visitas de inspección. Se contemplaban infracciones cometidas por terceros las siguientes: autorizar, o asentar en calidad de contadores, peritos o testigos, documentos inventarios, balances, asientos o datos falsos, o contribuir en cualquier forma a la alteración en los libros

de contabilidad o en los documentos que se expidan; no retener el impuesto de alguna prestación fiscal, en los casos en los que las leyes fiscales les impongan la obligación de hacerlo; no enterar, total o parcialmente dentro de los plazos señalados, la prestación fiscal que haya detenido; asesorar; aconsejar al causante para que evada el pago de alguna prestación fiscal o para que infrinja las leyes fiscales.

Infracciones cometidas por funcionarios encargados de llevar la fe pública: hacer la cotización de las escrituras, minutas ante corredor o cualquier contrato que se otorgue ante su fe, sin sujetarse a lo dispuesto por las leyes fiscales; no hacer cotización alguna de las escrituras, minutas ante corredor o cualquier contrato que se otorgue ante su fe; no expedirlas en términos tales que el resultado sea la evasión total o parcial del mismo gravamen; autorizar actos o contratos de enajenación, de traspaso, de negociaciones o disolución de compañías u otros que tengan por objeto fuentes de ingresos grabados por la ley sin cerciorarse previamente de que se esta al corriente de las obligaciones fiscales o sin dar los avisos que prevengan las leyes de la materia; cooperar con los infractores al fraude fiscal o facilitar en cualquier forma las alteraciones y ocultaciones dirigidas a

defraudar al erario, cualquier otros hechos u omisiones que pongan en riesgo la prestación fiscal.

Finalmente, también eran contempladas como infracciones cometidas por autoridades administrativas: dar entrada a documentos que carezcan de los requisitos fiscales; recibir el pago de alguna prestación fiscal y no enterrar su importe en el plazo legal; recaudar los impuestos por menor cantidad; contribuir con los infractores a la alteración de declaraciones; resistirse por cualquier medio a las visitas por cualquier medio, restar a la obligación de faltar el secreto que les impongan las leyes fiscales; cooperar con los infractores del fraude fiscal en cualquier forma.

Por otra parte se establece la posibilidad de las autoridades fiscales de consignar ante el ministerio público federal para la imposición de la pena correspondiente al contribuyente que se resista a proporcionar informes o datos, exhibición de libros, documentos, etc., o a la práctica de visitas de inspección.

Según el artículo 217, correspondía exclusivamente, a los tribunales federales la facultad de imponer las penas en los casos de delitos, de suspensión a los infractores

en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales en la cual se haya cometido la infracción, de suspensión y de destitución de cargos públicos y de prisión y multas penales.

Las penas que eran aplicadas a los delitos e infracciones consistían en multa administrativa, recargos, caducidad de concesiones y suspensión de derechos; suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se hayan cometido la infracción que se sanciona, la suspensión y destitución de los cargos públicos, prisión y multas.

El código fiscal que se analiza contemplaba como delitos fiscales, las siguientes conductas:

Cuando los causantes eran, para una misma contabilidad, llevan dos o más juegos de libros, autorizados o no, para eludir el pago de las prestaciones fiscales, castigándose con pena de prisión de uno a seis meses y multa de \$50.00 a \$500.00 a la que se imponía independientemente de la pena judicial: cuando se impriman estampillas, haciendo uso de matrices dados punzones sin autorización de la secretaria o cuando los empleados oficiales o particulares vendan o pongan en circulación estampillas sin autorización, para el pago de

alguna prestación fiscal, se estableció pena de prisión de mas de cinco años, sin exceder de nueve y multa de \$400.00 a \$2,00.00.

El delito de defraudación fiscal aparece en nuestro derecho positivo como consecuencia de las conclusiones a que se llegaron en la tercera conferencia nacional fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947, en la que se establece la pena corporal como castigo para el fraude fiscal. En el pliego de envío al Congreso del proyecto de ley de Ingreso del Erario Federal para el año de 1947 el Presidente de la República expresó que: "Las Autoridades Fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente. Más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito".

Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal, como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país, se convocó la tercera convención nacional fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a las que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes:

A).- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

B).- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.

C).- El Fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como una forma de control de los nuevos gravámenes.

D).- Unificación y Simplificación de diversos impuestos.

E).- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto, y

F).- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

1.2.- LA LEY PENAL DE DEFRAUDACIÓN IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1947.

Como consecuencia directa del punto sexto de la anterior declaración de principio tomada en la citada convención se expidió la ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal. Tenía por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales el fraude al fisco

cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, desde los primeros días de la Independencia, estaba sancionada. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden Jurídico-Penal Positivo, puesto que por primera vez erige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal, se buscaba tutelar el interés del estado encaminado al normal funcionamiento de su Administración Pública, ya que el bien jurídico protegido en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del código penal en su capítulo del Fraude no eran del todo precisas.

En este "Primer Código Penal Mexicano en materia Fiscal" como llamó a la citada ley Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía a dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fructuaba de tres meses a nueve años.

La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal; aún cuando se trate de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión industrial o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe notar que esta ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el capítulo V del Título VI del Código Fiscal de la Federación la ley de Defraudación Impositiva en materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente solo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de

conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la ley de Defraudación Impositiva.

El Delito de Defraudación Fiscal aparece en nuestro derecho positivo como consecuencia de las conclusiones a que se llegaron en la tercera Conferencia Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947, en la que se establece la pena corporal como castigo para el fraude fiscal, el 30 de diciembre de 1947, se expide la ley Penal de Defraudación Impositiva cuyo objeto era el de elevar a la categoría de delito el fraude al Fisco, penado con sanciones corporales.

Es la primera vez que se erige como delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo, tales como simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos, declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales, no entregar a las autoridades fiscales dentro de los plazos señalados en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de

impuestos, omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto, ocultar bienes o consignar un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio, resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad, ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de las rentas o ingresos gravados.

Las penas que se establecieron por el delito de defraudación fiscal, según la referida ley, eran prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar era inferior a \$50.000.00, y prisión de dos a nueve años, si aquél era superior a tal suma, y si no se podía determinar el monto, la pena era de tres meses a nueve años de prisión. También se estableció la posibilidad de que los jueces pudieran imponer penas de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanaran los créditos tributarios objeto de la defraudación; dichas penas eran impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinaran las leyes fiscales.

Otro punto que se regulaba era el de que en los delitos previstos en la ley, no habrá lugar a la reparación del daño sino que las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harían efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Cuando el causante que incurriera en defraudación impositiva fuera una persona moral, se presumía salvo prueba en contrario que las acciones u omisiones constitutivas del delito fueron realizadas por las personas físicas que tenían la representación legal de aquella.

Así también, se estableció que previamente a que se pudiera ejercitar la acción penal por los delitos que se trata era necesario que las autoridades fiscales declararan que, a su juicio, se había cometido el delito; en el caso de que el contribuyente cubriera el impuesto omitido antes de que las autoridades tuvieran conocimiento de los hechos constitutivos de la defraudación impositiva, no se aplicarían las sanciones correspondientes que están establecidas en la ley.

La ley penal de la defraudación impositiva buscaba tutelar el interés del estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, sin embargo, sólo

estuvo vigente en el año de 1948, por lo que nunca se aplicó tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de contribuyentes.

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal, se buscaba tutelar el interés del estado encaminado al normal funcionamiento de su Administración Pública, ya que el bien jurídico protegido en la nueva ley es el patrimonio del estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del código penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos:

1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.

2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.

4.- Incurrir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.

5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.

7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.

8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados.

1.3.- LA REFORMA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 1948.

Al reformarse el Código Fiscal de la Federación se recogieron en el título VI los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha de 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el Diario Oficial de la Federación la reforma al Código Fiscal de la Federación en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendidos el Delito de Defraudación Fiscal en el capítulo V del título mencionado.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Mediante iniciativa de Ley aprobada por decreto del 30 de diciembre de 1949 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año, se adiciona a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, el título XXXI , referente a los "Delitos Fiscales" lo cual constituía una novedad de la Legislación Fiscal del Distrito Federal.

Este título se integra de varios capítulos dedicados a tipificar aquellos actos que por su gravedad y frecuencia, deben ser considerados como Delitos Fiscales, a saber: falsificación,

uso de documentos fiscales y sellos fiscales falsos y uso indebido de sellos fiscales, violación o rompimiento de sellos o marcas fiscales, resistencia, comercio clandestino y defraudación.

Se establece la imposibilidad de aplicar sanciones pecuniarias en el procedimiento penal, correspondiéndole dicha acción a las autoridades administrativas.

Se requiere Querrela necesaria para proceder penalmente en contra de los causantes infractores, otorgando además el perdón por parte de la Autoridad Fiscal con determinadas limitaciones, hasta antes de que el Ministerio Público formule conclusiones en el proceso correspondiente. Asimismo se dispone que no se presentará Querrela si la prestación Fiscal adeudada es hasta de \$5,000.00 y se pagan; si se otorga el perdón forzosamente debe ser dentro de los cinco días siguientes al pago, si la Querrela ya se presentó. No se otorgará el perdón a quien ya se hubiese concedido este beneficio en un lapso anterior de cinco años, ni a los reincidentes.

El artículo 983 relativo a la Defraudación, señalaba que:

"Se impondrán de tres días a dos años de prisión al que, haciendo uso del engaño o aprovechamiento de un error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos, derechos o aprovechamiento, del Departamento del Distrito Federal si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar importa hasta cincuenta mil pesos. Si es mayor a esta cantidad se aplicará prisión de dos a nueve años. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o de lo que se intentó defraudar, la pena será de tres días a nueve años de prisión".

Artículo 984. "La pena a la que se refiere el artículo anterior se impondrá también:

I.- Al que simule un acto jurídico del que resulte o pueda resultar la omisión total o parcial del pago de impuestos, derechos o aprovechamientos.

II.- Al que realice actos de ocultación de los que resulte o pueda resultar la omisión total o parcial del pago de impuestos, derechos o aprovechamientos.

III.- A los que, en sus avisos, manifestaciones, declaraciones o en cualquier escrito dirigido a las oficinas del Departamento del Distrito Federal, o a las de la Tesorería del mismo Distrito,

consignen datos falsos de los que resulte una omisión total o parcial en el pago de impuestos, derechos o aprovechamientos."

Artículo 985. "Se impondrá de tres días a cinco años de prisión, independientemente de las sanciones que le correspondan, si sus actos u omisiones constituyen delito diferente al previsto señalado en este capítulo, al causante que:

- I.- Lleve para una misma contabilidad distintos asientos, en dos o más juegos de libros.
- II.- Substituya o cambie páginas, falsifique sus libros de contabilidad o social, utilizando las pastas o encuadernaciones de las primeras páginas en que conste la autorización.
- III.- Destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad, los libros de contabilidad o sociales".

Artículo 986. "La determinación de las cantidades a las que se refieren los artículos 983 y 984, se hará tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intentó defraudar dentro de un mismo periodo fiscal, aún cuando se trate de diferentes acciones y omisiones de las prevenidas en este capítulo, y aunque la defraudación haya versado sobre impuestos, derechos o aprovechamientos diferentes".

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en vigor, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, deroga en su artículo segundo transitorio la Ley Hacendaria Local del 31 de diciembre de 1941. En la Ley citada ya no se contemplan disposiciones relativas a los Delitos Fiscales; sin embargo, se ha considerado que en virtud de que el artículo 1º de la Ley que se analiza, establece la aplicación supletoria del Código Fiscal de la federación en cuanto a las obligaciones de las personas físicas y las morales del pago de los impuestos, contribuciones de mejoras y derechos, se estará en lo dispuesto en ese ordenamiento en cuanto a la regulación de los ilícitos fiscales.

El artículo 2º de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, establece como facultades de las autoridades fiscales del Departamento del Distrito Federal, la formulación de las declaratorias de perjuicio, Querellas o Denuncias en materias de Delitos Fiscales, correspondiendo dichas atribuciones a la Procuraduría Fiscal del distrito Federal, como se desprende del numeral 36 en su fracción IV del Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal.

1.4.- DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982.

En lo relativo a Delitos Fiscales se contemplan modificaciones sustanciales. La exigencia de la declaración previa de que el Fisco haya sufrido o pudo sufrir perjuicio, que solo se exigía para los casos de Defraudación, se establece ahora como requisito sin el cual no debe procederse en todos los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, lo que constituye una garantía para los contribuyentes en el sentido de que no serán objeto de averiguaciones o todo tipo de actuaciones de tipo penal, a menos que medie dicha declaración previa.

En cuanto a los procesos que se siguen por los Delitos Fiscales que ameriten Querrela previa (Defraudación Fiscal), Se previene que podrán ser sobreseídos si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo solicita antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, lo cual solo podrá hacerse cuando el procesado pague o garantice las prestaciones Fiscales originadas por el hecho imputado.

Por otra parte, se suprime el artículo 237 del Código anterior que establece que los Delitos Fiscales solo pueden ser de comisión intencional, pues se considera que tratándose de Delitos Fiscales deben regir, como en los demás actos delictivos, las disposiciones del Código Penal. Asimismo, se adiciono el artículo 43 BIS, en el que se establece una regla especial para la prescripción de los Delitos Fiscales perseguibles por Querrela. Con el objeto de hacerla congruente con el término de caducidad en Materia Fiscal, se establece que la acción penal prescribe en tres años contados desde el día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del Delito y del Delincuente, y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de comisión del Delito. (2).

El Delito de Defraudación Fiscal se contempla en el artículo 71 del Código Fiscal de 1967, aquí es donde se le adiciona el calificativo de "Fiscal", en virtud de que se considera que el engaño o aprovechamiento de error se realiza en perjuicio del Fisco.

2) Tratándose de Créditos Fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, según el artículo 146 vigente del Código Fiscal de la Federación.

En el diverso 72 se establecen una serie de actos que se equiparan a la Defraudación Fiscal tales como:

- a. La omisión total o parcial del pago de impuestos mediante la simulación de actos jurídicos.
- b. Consignar ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o deducciones falsas.
- c. Proporcionar con falsedad los datos necesarios para determinar la producción, el Ingreso Gravable o los impuestos que cause.
- d. Ocultar la producción sujeta a impuestos.
- e. No expedir documentos que acrediten el pago de impuestos.
- f. No enterar en los plazos establecidos las cantidades retenidas de los causantes.
- g. Llevar dos o mas libros de contabilidad o destruirlos.
- h. Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal (adicionando por reforma publicada en el Diario Oficial el 29 de diciembre de 1978).

Las penas que se establecen para el Delito de Defraudación Fiscal consisten en prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50'000.00, y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de \$50'000.00 o mayor; a partir de 1977 se incrementó el monto en cantidad de \$250'000.00 finalmente

se adiciona el artículo 73 un tercer párrafo para señalar que no se impondrán sanciones si quien hubiere cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido, no se considerará que el entero es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las Autoridades Fiscales o medie requerimiento, visita, excitativa cualquier otra gestión efectuada (artículo 37 fracción X).

1.5.- DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1983.

La Reforma Fiscal impulsada en forma acelerada en los últimos años, ha permitido al gobierno de la República obtener recursos crecientes para financiar una política de gasto, que ha podido atender mejor necesidades sociales y económicas cuya satisfacción había sido largamente postergada por las mismas características de nuestro desarrollo.

Obtener mayor recaudación en términos reales, sin acudir al fácil expediente de aumentar las tarifas existentes y sin descuidar en momento alguno el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad, ha requerido esfuerzos

constantes para reestructurar el sistema fiscal modernizar y mejorar la eficiencia de su administración y extender sus nuevos postulados de una manera coordinada a los fiscos de las entidades federativas.

Se amplia y se precisa la obligación de las autoridades fiscales de proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes en materia fiscal a efecto de que estos cuenten con la información suficiente para el cumplimiento de sus obligaciones y a la vez participen mas estrechamente con las autoridades fiscales en el mejoramiento del sistema fiscal.

Se establece que cuando las autoridades fiscales den a conocer el criterio que deberán seguir las diversas dependencias para la aplicación de disposiciones fiscales, se podrán derivar derechos para los particulares cuando dichos criterios sean publicados en el "Diario Oficial" de la Federación.

Las resoluciones administrativas, de carácter individual, favorables a los particulares, solo pueden modificarse por los tribunales: cuando las Autoridades Administrativas modifiquen las resoluciones de carácter general, las modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Igualmente se prevé que en las instancias o peticiones formuladas a las Autoridades Fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses, y de no hacerlo, el interesado podrá considerar que la resolución fue en sentido negativo, y consecuentemente a partir del vencimiento de ese plazo, podrán interponerse los medios de defensa que procedan, o bien, esperar a que se dicte resolución.

Tratándose de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales para verificar el cumplimiento de las Disposiciones Legales por parte de los contribuyentes, se proponen reglas mas precisas que otorgan mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, y a las Autoridades Fiscales les permitirá cumplir de manera más eficiente con sus funciones a la vez se prevén diversas facilidades para que el contribuyente corrija errores cometidos en su situación fiscal. Aún cuando estos no hayan sido subsanados antes de que sean descubiertos por las autoridades fiscales. En tal virtud, se establece la posibilidad de que los contribuyentes cumplan con las obligaciones omitidas descubiertas por las Autoridades.

La facultad que tienen las Autoridades Fiscales para determinar presuntivamente la utilidad, o los ingresos de los contribuyentes, cuando estos se coloquen en situaciones que

se presumen tendientes a la Defraudación Fiscal; así como la posibilidad de utilizar diversos datos contenidos en la documentación de los contribuyentes o en la de terceros con ellos relacionados, para determinar contribuciones omitidas en materia de "Delitos Fiscales", a partir de esta nueva Legislación se propone lograr una mejor protección del Fisco Federal a través de criterios que se adecuan a las exigencias actuales y que simplifican la Estructura Legal mediante la reducción en el número de las Figuras Delictivas que prevé.

La Técnica Legislativa empleada en la formulación del punto de este capítulo que nos ocupa, toma en cuenta nuestra realidad social y el pensamiento Jurídico Penal moderno y mejora el vigente Código Fiscal de la Federación, Tanto en lo que se refiere a los conceptos generales aplicables como en los delitos en particular que establece.

Tratándose de los primeros, se concentra principalmente en las materias relativas a los requisitos para proceder penalmente y a los conceptos de responsabilidad penal, tentativa y delito continuado. En relación con la primera cuestión se mantienen los requisitos existentes que han demostrado en la práctica ser los adecuados para salvaguardar el interés público e incluso de los particulares, a quienes se les

protege de Averiguaciones o Actuaciones de Carácter Penal en las que no se hayan satisfecho los mencionados requisitos de procedibilidad.

Por otra parte se mantiene la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para solicitar el Sobreseimiento del proceso en los Delitos Fiscales en los casos que se paguen las contribuciones omitidas, las multas o los recargos correspondientes o bien, queden debidamente garantizados dichos conceptos.

Respecto a la Responsabilidad Penal de los delitos Fiscales se distinguen las diferentes formas de intervención en la realización de un hecho delictivo, se señala claramente su comisión por el Autor, Coautor, Instigador o Cómplice.

Se propone una fórmula de lo que debe entenderse por tentativa y se señala un límite frente a los actos preparatorios, a fin de precisar que en esta materia los actos comienzan a ser punibles, cuando empiezan a poner en peligro el interés del Fisco Federal.

Por lo que respecta a los Delitos Fiscales en particular, se opera una simplificación de las conductas típicas que se pretenden sancionar, eliminando en gran medida el Casuismo que priva en el actual Código Fiscal de la Federación se reduce el número de los Delitos Fiscales.

En lo que toca a las sanciones establecidas en la mayoría de los casos se ven reducidas tanto en su mínimo como en su máximo, tomando en cuenta el daño o perjuicio ocasionados, con la finalidad de lograr una mejor protección del Fisco Federal, y al mismo tiempo beneficiar a los responsables del ilícito por la posibilidad de obtener su libertad caucional en tanto el Juez conoce el proceso Penal correspondiente. Para ello se actualizan los montos para las contribuciones o créditos omitidos y mantener un equilibrio entre el daño patrimonial sufrido por el Fisco y las sanciones aplicables.

Debido a la reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1997; en forma totalmente sorprendente se aprobó la incorporación como delito de aquellos que omitan con uso de engaños o aprovechamientos de errores el pago total o parcial del pago provisional de una contribución.

Lo anterior significa que habrá delito cuando no se efectúe un pago provisional en las condiciones arriba señaladas y de particular interés resulta señalar, que a partir de la vigencia de esta reforma el delito de defraudación fiscal podrá ser calificado. La calificación del delito significa que la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

CAPITULO 2.

CONCEPTOS LEGALES Y DOCTRINARIOS.

2.- RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIO.

2.1.- SUJETOS DE LA TRIBUTACIÓN.

2.2.- APLICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES COMO SERVICIOS PÚBLICOS Y GASTOS PÚBLICOS.

2.3.- DEFINICIÓN GENÉRICA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y LOS DELITOS QUE SE LE EQUIPARAN.

2.4.- SUJETOS, OBJETO, MEDIOS Y MOTIVOS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DE LOS DELITOS QUE SE LE EQUIPARAN.

2.- RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIO.

Es de dejar claramente establecido que la relación económica por medio de la cual los gobernadores contribuyen a sufragar los gastos públicos, tienen un matiz esencialmente jurídico. Por otra parte, hemos visto que históricamente está demostrado que la relación jurídico-tributaria no deriva de la mera existencia del poder público, sino de los imperativos que toda vida comunitaria trae aparejados. Si la contribución a los gastos públicos no se traduce directa e inmediatamente en la satisfacción de las necesidades colectivas, la misma no tiene sentido ni razón de ser. La teoría del beneficio equivalente. Es la sostenida por la escuela Anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política: entre sus principales promotores destacan los Autores Hugh Dalton y Simón Kuznets, los cuales expresan que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que tales servicios deben prestar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Al respecto Kuznets sostiene que: "El valor de los servicios que el gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que paga". (3)

3) ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1990, pág. 12.

En efecto, resultaría del todo ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus ciudadanos una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio, por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquéllos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquéllos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

Esto prueba, a nuestro juicio, la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las principales causas de la Evasión Impositiva deben localizarse en la indebida atención de los Servicios Públicos.

A nadie le gusta ser víctimas de estafas, y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedio ante los problemas y trastornos que la ineficacia del aparato gubernamental les ocasiona. Por eso, las Autoridades Hacendarias, en sus numerosas campañas de difusión fiscal,

acostumbran insistir en los logros alcanzados por el Gobierno como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos. La teoría del beneficio equivalente aparece así como una explicación lógica y sencilla de las razones, por demás evidentes, que justifican la presencia de la relación Jurídico-Tributaria, puesto que resume con toda precisión malos factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva.

Como consecuencia y complemento de lo anterior podemos señalar que nuestra propia Constitución, en su artículo 31, fracción IV, adopta este criterio al establecer que es una obligación de los mexicanos contribuir para los Gastos Públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Las Relaciones Tributarias que surgen entre el Gobierno y los Particulares pueden ser de tres clases, dependiendo de los distintos y variados elementos que les configuran, como lo son las obligaciones y derechos que pueden darse entre los sujetos vinculados por la norma. Esta clase de relación puede ser:

a) La Sustantiva Principal.

Que es de carácter simple y personal, surge por la realización de la hipótesis normativa denominada hecho imponible, que se traduce en una Obligación de Dar, concretamente de cubrir el Crédito Fiscal a cargo del contribuyente.

b) La Sustantiva Accesoría.

Que consiste en el cumplimiento de las obligaciones accesorias derivadas del pago del gravamen entre las que se pueden citar los pagos por concepto de recargos, multas y la constitución de garantías.

c) Relaciones de carácter Formal y Administrativo.

Cuya finalidad es organizar al fisco previendo las formalidades a que se somete su actuación y delimitando su competencia, así como la de establecer obligaciones de hacer, no hacer o tolerar a cargo del contribuyente o terceros, tendientes a la verificación, determinación, pago y cobro en la vía económico-coactiva de los créditos fiscales no satisfechos dentro del término legal. Como colofón debe decirse que la relación tributaria es de derecho y no de poder, ya que el contribuyente y el Gobierno, como administración fiscal, se encuentran en un plano de subordinación frente a la Ley, que es la fuente de la prestación y,

como tal, debe definir en forma exhaustiva los impuestos y elementos constitutivos de las obligaciones tributarias.

Se entiende por relación Jurídico-Tributaria; el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado.

2.1.- SUJETOS DE LA TRIBUTACIÓN.

La Relación Tributaria como toda Relación Jurídica tiene básicamente dos sujetos:

El sujeto Activo y el sujeto Pasivo. Pero puede haber otro: los Terceros. Los que sin tener obligaciones principales, si pueden tener obligaciones secundarias.

El Sujeto Activo. Es el titular y beneficiario del derecho, en tanto que el sujeto Pasivo es el obligado.

De esta manera, el Sujeto Pasivo deberá realizar directa o indirectamente cierta actividad en beneficio del Sujeto Activo, teniendo esta un contenido económico, que es lo que viene a ser específicamente la contribución a favor del Estado y

a cargo del Sujeto Pasivo (contribuyente del impuesto); contribución que no siempre incide en el patrimonio del Sujeto Pasivo en virtud de la posibilidad que tiene este, por disposición expresa de la Ley, de trasladar el gravamen (impuesto) al patrimonio de un tercero ajeno a la relación jurídica (repercusión), o bien la existencia de un responsable solidario.

Sujeto Pasivo es la persona Física o Moral Mexicana o Extranjera, residente en Territorio Nacional o residente en el extranjero, cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional que realiza el hecho generador de la obligación fiscal.

El Sujeto Pasivo puede ser directo o responsable solidario en los términos del artículo 26 del Código Fiscal que considera a los retenedores terceros obligados por las Leyes especiales a recaudar o hacer pagos provisionales por cuenta del Sujeto Pasivo directo, los liquidadores y síndicos, adquirientes de negociaciones, representantes de residentes en el extranjero, tutores o quienes ejercen la patria potestad, legatarios, donatarios, quienes manifiestan su voluntad de asumir las obligaciones de los Sujetos Pasivos, los terceros que otorgan garantías.

El Sujeto Pasivo de nuestra Relación Jurídica-tributaria tiene además las obligaciones especiales determinadas

en las Leyes Fiscales Especiales, una serie de obligaciones principales y secundarias que establece el Código Fiscal de la Federación. Dentro de la Obligación Principal que tiene, se encuentra la de pagar los tributos en la fecha o dentro de los plazos señalados en las disposiciones respectivas.

Dentro de las Obligaciones Secundarias tenemos la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo con el artículo 27 del código citado; la de llevar libros de contabilidad y registros observando lo dispuesto en los artículos 28, 29 y 30 del mismo; la de presentar declaraciones, avisos y solicitudes, en la forma aprobada por la Secretaría de Hacienda, según se establece en el artículo 31 del mismo, obligaciones que podemos conceptuar como de hacer, sin embargo, también tenemos las obligaciones de no hacer como las de introducir contrabando, el robo de mercancías o en el dominio fiscal; la utilización de un número más del Registro Federal de Contribuyentes; la falsificación en materia fiscal; el uso de estampillas, marbetes, calcomanías y demás documentos fiscales; de defraudación fiscal; etc. y por último, las obligaciones de tolerar, el ejercicio de las facultades de comprobación, que se refieren a las inspecciones y visitas domiciliarias.

2.2.- APLICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES COMO SERVICIOS PÚBLICOS Y GASTO PÚBLICO.

El Servicio Público. Es la Institución Jurídico-administrativa en la que el titular es el Estado y cuya única finalidad consiste en satisfacer de una manera regular, continua y uniforme necesidades públicas de carácter esencial, básico o fundamental; se concreta a través de prestaciones individualizadas las cuales podrán ser suministradas directamente por el Estado o por los particulares mediante concesión Por su naturaleza, estará siempre sujeta a normas y principios de Derecho Público.

Son creados y organizados por el Estado mediante Leyes emanadas del Poder Legislativo; deben ser continuos, uniformes, regulares y permanentes; suponen siempre una obra de interés público, satisfacen el interés general oponiéndose al particular; satisfacen necesidades materiales, económicas, de seguridad y culturales; pueden ser gratuitos o lucrativos: Varían de acuerdo con la evolución natural de la vida humana y las circunstancias de oportunidad política, espacio-temporales, de ambiente o climatológicas. A su vez el Gasto Público. Es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios

necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos cargos de transferencia: pensiones, jubilaciones, subsidios.

La importancia de los Gastos Públicos aumenta constantemente por que el ámbito de una de las funciones del Estado, que es la de proveer un mínimo de servicios de tipo social, ya que la otra es la proteger a los ciudadanos, se ha ampliado cada vez mas en cuanto a número e importancia de los servicios proporcionados, así como el incremento de los pagos de transferencia, además en muchos países ha tomado auge la función del Estado como empresario y promotor.

A través de sus gastos el Gobierno libera fondos que destina en su mayor parte al consumo:

Adquisición de bienes y servicios para proporcionar los que presta el propio Gobierno; otra porción, en la forma de gastos de transferencia: pensiones, impuestos negativos, subsidios. Aumenta directamente la capacidad de compra de los beneficiarios; y otra parte se destina al Crédito a través de las Instituciones de Crédito propiedad del Gobierno.

Al ser erogados los ingresos por quienes los perciben, el gasto de los recursos gubernamentales restaura el flujo de ingresos que antes fue extraído en forma de impuestos con el de los gastos.

La cuestión central de la teoría del Gasto Público consiste en determinar el nivel de composición adecuada de los distintos renglones, en otras palabras, en distribuir correctamente los recursos disponibles entre necesidades "Privadas" y "Sociales", y en determinar el grado de distribución de la riqueza. Incluso en los otros Países Capitalistas, la distribución de la riqueza no se deja enteramente en manos de los propietarios de los factores: Trabajo, Capital y Recursos Naturales, ni al mercado como instrumento de la fijación de sus precios, sino que se admite la necesidad de cierto grado de intervención del Estado, si bien la necesidad de ajustes en la distribución de las riquezas es algo generalmente aceptado, es muy controvertible el grado deseado de la distribución.

Pero además, la política presupuestaria puede emplearse con metas de estabilización económica, elevando en ciertas circunstancias el nivel de la demanda mediante una política deficitaria, o reduciendo aquélla a través de una política superavitaria, para impedir que el nivel de la demanda sea

excesivo induciendo a la inflación o deficitario induciendo al desempleo, es necesario corregirlo con medidas monetarias, fiscales o ambas. La acción expansiva fiscal puede adoptar varias formas: aumento del gasto, reducción de impuestos o aumento de transferencias; mientras que la acción restrictiva adopta la forma de impuestos o reducción de transferencias.

En los países subdesarrollados, una función del Estado es la de promover y acelerar el desarrollo económico y social, para lo cual utiliza, entre otros medios, los fiscales, monetarios, políticos y de inversión, en otras palabras, el nivel del gasto público en bienes y servicios debe fijarse de modo que se obtenga una correcta asignación de los recursos en condición de pleno empleo de los mismos, dejando que sea el mecanismo impuestos - transferencias el que garantice este pleno empleo.

El Gasto Público Federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física y financiera, y de pagos de pasivo o de deuda pública realizada por el Poder Legislativo, del Poder Judicial, la Presidencia, las Secretarías de Estado y, Departamentos Administrativos, la Procuraduría General de la República, el Departamento del Distrito Federal, o alguno de los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos en los que el

fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal, o alguno de los organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritaria.

El presupuesto, la contabilidad y el gasto público federal se ejercen a través de la Secretaría de Programación y Presupuesto, basándose en las directrices y planos nacionales de desarrollo económico y social que la misma formula.

El Gasto Público Federal se finca en los presupuestos formulados con apoyo en programas que señalan objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, elaborados anualmente y reflejados en costos.

La revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal corresponde a la Contaduría Mayor de Hacienda, órgano de la Cámara de Diputados, que rinde su informe a la Comisión de Presupuesto y cuenta de la propia Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, que es la que controla el desempeño de las funciones de la contaduría. La Contaduría Mayor de Hacienda verifica si las entidades realizaron sus operaciones con apego a presupuestos de egresos; si ejercieron correcta y estrictamente los presupuestos conforme a los

programas y subprogramas aprobados, si realizaron los programas de inversión en los términos y montos aprobados y de conformidad a sus partidas, y si aplicaron los recursos provenientes de financiamientos con la periodicidad y en forma establecida por la Ley.

2.3.- DEFINICIÓN GENÉRICA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y LOS DELITOS QUE SE LE EQUIPARAN.

Antes de que nos adentremos en lo que es el Delito de Defraudación Fiscal, definiremos lo que es el Delito. El Código Penal para el Distrito Federal el materia de fuero común y para toda la República en materia del fuero federal, señala en su artículo 7º que:

"Delito es el acto u omisión que sancionan las Leyes Penales".

Algunos autores, entre otros Fernando Castellanos Tena, (4) señala que: delito es la conducta típica, antijurídica, culpable e imputable que realiza el sujeto activo del

4) CASTELLANOS TENA FERNANDO, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Editorial Porrúa, México 1991, pág 125

Delito (delincuente). El citado Autor, manifiesta que desde el punto de vista cronológico todos los elementos del delito concurren a la vez y agrega que ninguno de ellos guarda prioridad temporal. En virtud de lo anterior, es necesario conocer los elementos constitutivos del Delito como son:

- a. Conducta.
- b. Tipicidad.
- c. Antijuricidad.
- d. Culpabilidad e
- e. Imputabilidad.

Los cuales se describen a continuación:

- a. Conducta.- Es un elemento del delito que consiste en un hacer o no hacer.
- b. Tipicidad.- Es la adecuación de la conducta al tipo penal descrito en la Ley.
- c. Antijuricidad.- Es la contradicción al Derecho o una ilicitud jurídica que se encuentra contemplada en una norma de Derecho Penal.
- d. Culpabilidad.- Es la reprochabilidad que se hace de una conducta antijurídica.

e. Imputabilidad.- Es la capacidad que tiene el sujeto activo del delito (delincuente) de querer y entender la ilicitud del acto o hecho penal.

Según el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente: "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.

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

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

I.- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.

II.- Con prisión de dos años a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III.- Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.

Esta definición, que por cierto dista mucho de ser original pues repite casi palabra por palabra el texto del artículo 270 de nuestro primer Código Fiscal Federal, se ha estado adicionando mediante reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, la última con fecha de 30 de diciembre de 1998, nos permite, sin embargo, explicar con cierta claridad las principales características de esta figura Jurídico-Tributaria:

1. El Delito de Defraudación Fiscal es, en cuanto a su esencia un ilícito que se manifiesta a través de una conducta dolosa. Es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encausa a su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la Autoridad Fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un

beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal, dentro de este contexto al delito que se analiza se tipifica por medio de una conducta dolosa (engaños o aprovechamiento de errores) que trae como resultado un beneficio económico ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho) como consecuencia directa de la Lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el interés del Fisco Federal en recaudar correcta y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los Gastos Públicos.

2. Desde otro ángulo, el Delito de Defraudación Fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico ilegítimo como perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio de error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiere encontrarse la Autoridad Fiscal.

3. De modo para que se tipifique la comisión de este delito sintetizando los conceptos anteriores, consideramos

que, este ilícito tributario puede explicarse dividiéndolo en los siguientes elementos normativos:

a. Conducta dolosa del contribuyente manifestada a través de engaños o del aprovechamiento de errores; o sea que se engañe a las Autoridades Fiscales.

b. *Nexo causa directo y anticipado por el contribuyente*: la obtención de un beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido, que se obtenga provecho de errores de las Autoridades Fiscales; y

c. Lesiones deliberada de un bien jurídicamente protegido: el derecho del Fisco Federal de recaudar en debida forma las cantidades destinadas, a través del Gasto Público, a cubrir el costo de la satisfacción de necesidades colectivas de interés general. Entendiéndose por engaño, la acción consistente en inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, para obtener un lucro indebido.

4. En la ley se establecen diversos supuestos para que el delito de defraudación fiscal sea calificado. Por ejemplo, usar documentos falsos; omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de

expedirlos; manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan y; asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables.

Indudablemente que las modificaciones que ahora se comentan buscan despertar en los contribuyentes omisos una gran preocupación que los obligue a cambiar de actitud, se ha demostrado que la elevación de sanciones por sí misma no genera un cambio de mentalidades en la forma oportuna y eficiente como pudiera generarlo un programa de apoyo a contribuyentes por parte de las autoridades fiscales encaminado a una simplificación de las normas tributarias y a una orientación directa para el oportuno cumplimiento de obligaciones fiscales.

Más aún, se estima que los pagos provisionales constituyen anticipos en el pago de contribuciones, también lo es que en muchas ocasiones ni siquiera se llega a generar un impuesto anual a cargo del particular resultando saldos a favor por los anticipos pagados con anterioridad, lo que significa que si eventualmente se llegara a reprochar la omisión de un pago provisional, podría resultar en la persecución por una omisión de contribuciones que finalmente no ocurriría.

En tono acertado se puede formular en relación con esta figura delictiva de carácter específicamente tributario, en el sentido de que el concepto contenido en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo hecho, conducta o circunstancia que el Fisco estime lesiva para sus intereses pueda llegar a ser tipificada como Defraudación Fiscal.

Defraudación Específica: En lo que respecta a los delitos que se le equiparan a la Defraudación Fiscal, resultaría por demás extenso efectuar un análisis detallado de todos los casos de Defraudación Específica que contempla el Código Fiscal de la Federación, dentro de este contexto nos parece conveniente llevar a cabo un estudio de las siguientes hipótesis de Defraudación Fiscal Específica contenida en el artículo 109 del varias veces mencionado Código Fiscal:

Artículo 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 acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En

la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independientemente o esté dedicado 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".

Esta primera hipótesis de Defraudación Específica da lugar a diversos comentarios:

a. Por principio de cuentas debe analizarse si en realidad se trata de un caso especial de Defraudación Fiscal o si, por el contrario, estamos en presencia de un Delito Fiscal Autónomo. Esta distinción dista mucho de ser académica, puesto que las consecuencias prácticas pueden llegar a variar. En efecto, si se considera que se trata de una Defraudación Específica para la configuración del delito será requisito indispensable que la declaración de ingresos menores a los realmente obtenidos o el efectuar deducciones falsas tengan un nexo causal directo con una conducta dolosa de parte del contribuyente inculpado; es decir, deben provenir de una serie de maniobras, artificios o engaños deliberadamente dirigidos a la

omisión total o parcial de una contribución. Por otra parte, si se considera que se trata de un Delito Autónomo, entonces tendría que concluirse que cualquier omisión de ingresos, por cualquier monto, o el tomar cualquier deducción falsa, también por cualquier cantidad, da lugar a la aplicación de las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, sin que para ello resulte necesario probar la existencia de una conducta dolosa por parte del inculpado.

Dentro de interpretación conjunta y racional de todas las normas que se integran un determinado sistema de leyes pensamos que debe concluirse que en virtud que el Código Fiscal de la Federación establece por el caso en particular las mismas penas del Delito de Defraudación Genérica, para la omisión de ingresos gravables y/o el tomar deducciones falsa se conviertan en delito es requisito indispensable que se vinculen a una conducta dolosa del contribuyente inculpado. Sin embargo, el citado Código Fiscal no aclara (como debiera serlo al formar parte de una rama del Derecho cuyas normas quedan sujetas a un sistema de interpretación estricta) esta delicada cuestión, y deja a determinados contribuyentes que por problemas de interpretación de las por demás complejas Leyes Fiscales, en especial la Ley del Impuesto sobre la Renta incurrir, sin ánimo de dolo, en omisiones de ingresos o en la

aplicación de deducciones que posteriormente la autoridad fiscal como a la subjetividad del juzgador.

b. El Código Fiscal en forma, a nuestro juicio, totalmente indebida no aclara lo que debe entenderse por "Defraudaciones falsas creando con ello una clara situación e incertidumbre jurídica en perjuicio desde luego, de los contribuyentes. En efecto, la experiencia demuestra que con gran frecuencia la Autoridad Fiscal emite resoluciones rechazando un buen número de deducciones, en especial en materia del Impuesto sobre la Renta; resoluciones que posteriormente son dejadas sin efectos por los Tribunales competentes, en virtud de que un elevado número de casos la procedencia o improcedencia de deducciones para efectos fiscales es un problema esencialmente de interpretación jurídica, en el que resulta extremadamente difícil demostrar la posible existencia de una conducta dolosa.

Por consiguiente, si se desea obrar con un espíritu de equidad el Código Fiscal tendría que aclarar que por "Deducciones falsas" debe entenderse única y exclusivamente aquellas que se refieran a operaciones inexistentes o simuladas o que pretendan ampararse con documentos falsos o con documentos expedidos por personas, físicas o morales, cuya

existencia no pueda demostrarse fehacientemente. De esta manera la sanción penal solo se aplicaría a quienes efectiva y deliberadamente llevaran a cabo maquinaciones y artificios con ánimo de dolo y con el único objeto de eludir o disminuir las cargas tributarias que legalmente les corresponda. Ahora bien, mientras esta necesaria aclaración legislativa no se formule, al igual que en el caso de los ingresos omitidos, cualquier deducción, así derive de meros problemas interpretativos la Ley aplicable, que sea rechazada por las Autoridades Fiscales corre el riesgo de ser calificada de "Falsa" y el contribuyente que, inclusive, sin intención dolosa la haya tomado, el de que a criterio de la propia Autoridad Fiscal puede ser acusado de la comisión del delito que nos ocupa.

Artículo 109, fracción II.- "Omita enterar a las Autoridades Fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado".

En lo que a este caso se refiere pensamos que no debe haber discusión alguna en cuanto a que se trata de un flagrante delito cuya comisión tiene necesariamente que derivar de una conducta dolosa del inculpado, independientemente de que lo aclare o no el Código Fiscal. Es más, se trata de lo que la

doctrina del Derecho Penal ha definido con gran precisión como un delito de "Comisión por omisión" en el que es prácticamente imposible encontrar circunstancias atenuantes o excluyentes de responsabilidad. Existen determinadas personas, ya sea simples particulares o bien federatarios y funcionarios públicos, a quienes la Ley les impone la obligación de retener en la fuente determinadas contribuciones, las que deben de enterar al Fisco dentro de los plazos que la Ley les marca. Tal es el caso de los patrones que deben retener a sus trabajadores y empleados el impuesto por salario, de las sociedades mercantiles que deben retener a sus accionistas el impuesto sobre dividendos o utilidades distribuidas, de los notarios públicos que están obligados a retener a las partes que intervengan en una operación de compraventa inmobiliaria el impuesto sobre la adquisición de inmuebles, y otros mas que sería demasiado largo enumerar aquí. Dentro de semejante contexto consideramos que esta figura delictiva queda tipificada en el Código Fiscal de la Federación al no requerir de nexo causal expreso con la conducta dolosa del inculpaado toda vez que la misma implica, como sostiene el autor Abdón Hernández Esparza "Un no hacer del sujeto activo a pesar de existir un deber de obrar como lo es enterar a las Autoridades Fiscales las

cantidades retenidas de los causantes". (5)

El contribuyente que no paga al Fisco el importe de las contribuciones que por Ley tiene que recaudar de terceros esta disponiendo a su favor, y desde luego con pleno conocimiento de causa, de cantidades que no le pertenecen, lo cual en cualquier sistema de Derecho Penal constituye un delito que invariablemente se castiga con penalidades corporales. De ahí en este caso en particular la tipificación del delito resulte evidente, puesto que una conducta deliberadamente encaminada a disponer en beneficio propio de contribuciones recaudadas de terceros además de ser obviamente dolosa, difícilmente puede llegar a presentar atenuantes y, mucho menos excluyentes de responsabilidad. Cabe aclarar que la falta de retención de una contribución por parte del contribuyente, no constituye el delito establecido en esta fracción.

3. Artículo 109, fracción III.- "Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal".

5) HERNANDEZ ESPARZA ABDON, El Delito de Defraudación Fiscal, Editorial Botas, México 1962, pág. 133

En nuestra opinión este supuesto delictivo por la ausencia de una regularización normativa adecuada y suficiente carece de la debida fundamentación legal, por lo que de aplicarse de manera estricta puede conducir a situaciones verdaderamente absurdas. En efecto, para que proceda el otorgamiento de subsidios o estímulos fiscales es necesario que el contribuyente acredite ante la Autoridad Hacendaria que corresponda que, en los términos de las disposiciones legales aplicables, efectivamente tiene derecho a recibir esta clase de beneficios que, a mayor abundamiento, generalmente solo se otorgan con propósitos de fomento industrial. Ya que, estos beneficios invariablemente derivan de una resolución fiscal favorable para un particular que únicamente se expide cuando se ha comprobado a satisfacción del Fisco que el interesado reúne todos y cada uno de los respectivos requisitos legales. Si posteriormente el Fisco decide revocar esa resolución favorable por que considera, que a fin de cuentas el contribuyente interesado no tiene derecho a ella, de acuerdo con lo que dispone el artículo 36 del mismo Código Fiscal, tiene que seguir un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de tal manera que hasta en tanto no se obtenga la correspondiente sentencia definitiva a favor del Fisco Federal, el subsidio o estímulo de que se trate seguirá surtiendo plenos efectos legales.

No obstante lo anterior, el Código Fiscal de la Federación, enuncia en términos generales el tipo delictivo, poniendo así su aplicación en manos de la discrecionalidad de la Autoridad Fiscal y de la subjetividad del Juzgador Penal.

4. Artículo 109, fracción IV.- "Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal". A nuestro juicio la entrada de este tipo delictivo, resulta redundante y carente de técnica jurídica. En efecto, si consideramos que el citado artículo 109 que regula situaciones de Defraudación Específica, es evidente que resulta innecesario incluir en este precepto legal un concepto genérico que, a mayor abundamiento, ya aparece contemplado en el artículo 108. En nuestra opinión el realizar dos o más actos vinculados entre si con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal equivale a poner con otras palabras lo que ya se definió previamente como obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

Por lo tanto, resulta difícil de comprender que las Reformas a las Leyes Tributarias en vez de subsanar deficiencias de regulación jurídica y violaciones directas a la Constitución se utilicen para reiterar conceptos que fueron

precisados con anterioridad. Sobre todo cuando aparece ocioso abundar en la tipificación de un delito que desde un principio quedo planteado en términos demasiado amplios.

5. Artículo 109, fracción V.- "Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las Leyes Fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

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

En este supuesto solo incurren todos aquéllos contribuyentes que estén obligados a presentar dicha declaración conforme lo establezcan las Leyes Fiscales. Como lo señala el Autor Manuel Rivera Silva, en su obra Los Delitos Fiscales Comentados, en el sentido de que; "El

Legislador prefirió ser redundante a ser omiso". (6) Pero en este caso en particular la redundancia lleva a la contradicción. En efecto la única forma lógica en la que un contribuyente puede llegar a determinar pérdidas con falsedad es declarando ingresos menores a los realmente obtenidos y/o tomando deducciones falsas y/o beneficiándose sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, ya que solo a través de estas maniobras es posible lograr ilícitamente de un determinado ejercicio fiscal que las erogaciones deducibles sean superiores a la de los ingresos acumulables a incurrir así en una situación de pérdida fiscal.

2.4.- SUJETOS, OBJETO, MEDIOS Y MOTIVOS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DE LOS DELITOS QUE SE LE EQUIPARAN.

Los tipos normales pueden tener referencias o modalidades en cuanto a los sujetos, al objeto, medios y motivos. Un aspecto interesante, es el relativo a los sujetos que intervienen en él, tales sujetos son los siguientes:

6) Autor citado por ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1990, pág 397.

a. Sujeto Activo. Quien es la Persona Física que materialmente y de manera directa interviene ya sea mediante una acción o una omisión, en la comisión de un delito penal.

b. Sujeto Pasivo. Quien es la Persona Física o moral que sufre las consecuencias y la comisión de cierto delito; tratándose de Delitos Fiscales, el Sujeto Pasivo es el Fisco.

En el Delito de Defraudación Fiscal el sujeto activo es el que engaña o que, aprovechándose del error, omite total o parcialmente el pago de un impuesto. Es así que se exige en el sujeto activo una determinada calidad, aún cuando no se haga mención de ello en el tipo, pero se deriva como consecuencia lógica de la interpretación. El sujeto activo debe ser sujeto de un crédito fiscal. (7)

En los delitos de naturaleza tributaria el sujeto activo, será

7) Artículo 20 del Código Fiscal "... Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos mas antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de Ejecución

II Recargos

III Multas.

IV. La Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código".

siempre una Persona Física y no una Persona Moral, aunque en ocasiones sean Personas Colectivas las que jurídicamente realicen alguna conducta tipificada como delictuosa, ya que en estos casos se considera que las Personas Morales actúan y se obligan a través de las Personas Físicas que las representan, entendiéndose por esto, que la voluntad delictiva solamente pueda tenerla una persona humana y no la colectiva. En todo caso, quedará a criterio del Juez, el aplicar el artículo II del Código Penal, mismo que a la letra dice: "Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las Instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionan de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el Juez pondrá, en los casos exclusivamente especificados para la Ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución cuando lo estime necesario para la seguridad pública. Abundando en este punto y a modo de ejemplo; el artículo 3º de la Ley General de Sociedades Mercantiles que dice:

Las sociedades que tengan un objeto ilícito o ejecuten habitualmente actos ilícitos, serán nulas y se procederá

a su inmediata liquidación, a petición que en todo tiempo podrá hacer cualquier persona.

Incluso el Ministerio Público, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar. La liquidación se limitará a la realización del activo social, para pagar las deudas de la sociedad, y el remanente se aplicará al pago de la responsabilidad civil, y en efecto de esta, a la beneficencia pública de la localidad en la que la sociedad haya tenido su domicilio". Además, el sujeto activo del delito es quien lo comete, o bien el que participa en su realización. Con base en esto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 95, nos precisa la situación y establece una relación de las responsabilidades de los Delitos Fiscales, en la forma plasmada en el numeral 95: "Son responsables de los Delitos Fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del Delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el Delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

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

Como se ve, el numeral transcrito marca claramente a los sujetos que pueden intervenir, en cualquier forma, en la comisión de conductas consideradas como Delitos Tributarios, y por tal causa lo vemos en detalle.

1. En primer lugar, tenemos a las personas que concierten la realización del delito, o sea aquellas que lo planean hacer, ya por si o por conducto de persona (as) distinta a ellos.

2. Pasando a la fracción II del artículo analizado, tenemos a los individuos que cometen materialmente el delito, los cuales efectúan la acción positiva o negativa calificada como tal.

3. Refiriéndonos al tercer tipo de responsables, encontramos a las personas que conjuntamente cometan el ilícito penal, denominados coautores, o sea todos en grupo, existiendo la posibilidad de haberse conformado una asociación delictuosa o una pandilla, lo cual configura un delito diverso y por

ende también sancionable penalmente. (8)

4. Como cuarto responsable, vemos a la persona que se sirve de otra como instrumento para delinquir, teniendo responsabilidad los dos, pudiendo emplear tantos medios de convencimiento como la imaginación abarque, con excepción de que el autor material está bajo las amenazas de otro, a quien se conoce como autor intelectual del delito, caso en el que el Juez penal liberará de responsabilidad al ejecutor del delito, si así procediere conforme a derecho. (9)

5. La fracción V del numeral comentado, indica como sujeto responsable penalmente, en materia fiscal, a todo aquél que induzca dolosamente a otro a cometer un ilícito tributario, siendo este caso otra forma de existencia de una autoría intelectual del delito, puesto que una persona motiva a otra a desarrollar la conducta penada instigándolo, quizá explicándole los beneficios de dicha actitud le puede redituar, la posibilidad remota de que lo castiguen, etc., pero en probabilidad de que haya violencia de ninguna especie.

8) Los Numerales 164 y 164 BIS, contemplan los tipos penales denominados Asociación Delictuosa y Delito en Pandilla

9) El artículo 15 del Código Penal aplicable en Materna Federal, señala las causas excluyentes de responsabilidad punitiva.

6. El siguiente caso de responsabilidad, recae sobre cualquier persona que ayude dolosamente a otro para la comisión del Delito Fiscal, conociéndose esta postura como complicidad, pudiendo otorgarse este tipo de colaboración en muy diversas formas, pero estando comprometidos todos por igual, con la salvedad de ayudar sin saber que se actúa ilegalmente, como sucedería en el caso de algún empleado que acata órdenes, no existiendo entonces el dolo, requisito para que prospere la acción penal intentada en contra de dicho responsable, hay que recalcar, que el dolo se configura cuando el incumplimiento de una obligación derivada de la norma jurídica, sobreviene como consecuencia de un cierto acto humano voluntario mediante el que el individuo, conscientemente, intente transgredir el deber impuesto por la Ley.

7. Como último punto, estudiamos a todo sujeto que incurra en responsabilidad penal tributaria, que auxilie al ejecutor del Delito Fiscal, después de cometido éste, por que cumple con una promesa anterior. Aquí tenemos una circunstancia especial, en atención a que el delincuente se siente apoyado, si no para la realización del acto antijurídico, si lo esta para aquél tiempo posterior a su ejecución, ya que el ayudante

cumple con un compromiso hecho con antelación, esto es, hubo determinado pacto anterior que no constituye encubrimiento.

Como corolario, podemos decir que la enunciación del artículo 95 ya transcrito, no es nada clara y puede prestarse a numerosas interpretaciones que se vean involucradas en cualquier forma en la posible comisión de ilícitos tributarios.

Tratándose de delitos hacendarios pueden verse involucrados los administradores y contadores de los contribuyentes, así como asesores y consultores, o sea; aquéllos profesionistas a los que de alguna manera pueda atribuirse la comisión de cualquiera de los presupuestos a los que se refiere el mencionado numeral 95 del ordenamiento tributario en cita. Sólo puede realizar la conducta, prevista en la Ley el obligado a una prestación fiscal, el causante obligado al pago de impuestos.

El artículo 2º del Código Fiscal define al impuesto como:

"La prestación en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos

aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador de crédito fiscal".

Es así que al establecer la Ley Fiscal una hipótesis legal concreta como generadora de crédito fiscal, todo aquél cuya situación coincida con dicho supuesto, estará obligado al pago del impuesto y es por tanto un causante. Así lo establece el artículo 31 del Código Fiscal: "El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las Leyes Fiscales, den origen a una obligación tributaria para el Fisco Federal":

Estamos en presencia de un elemento eminentemente jurídico, es además previo a la conducta ya que surge con anterioridad la obligación tributaria - Aún cuando el cumplimiento sea exigible con posterioridad -, sólo bajo esta condición puede omitirse el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, sólo puede violar un deber el que está obligado al cumplimiento del mismo, de no presentarse esta situación, de haber ausencia del presupuesto, no podrá realizarse la conducta típica.

En cuanto al sujeto pasivo, éste lo es el Estado el sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado

por lo que sí el titular del derecho es el Estado, este debe ser el sujeto pasivo. Es necesario precisar en este caso, que el engaño o aquél de cuyo error se aprovecha el sujeto activo no es el Fisco; ni el Estado, lo es la persona física, el funcionario o funcionarios dentro de cuya competencia está la función de precisar los créditos fiscales, los sujetos obligados y efectuar la recaudación. (10)

Analizaremos la ausencia de conducta; una de las circunstancias imperativas es la fuerza física exterior irresistible, a causa de ésta el sujeto activo desarrolla una actividad delictuosa, pero ocasionada por la presión de una fuerza externa, que no se puede combatir, de donde se infiere que el individuo no deseaba actuar, sino que fue forzado a cometer el ilícito penal.

En este la persona es un instrumento del cual se vale un tercero, para realizar el delito. En los delitos objeto de este estudio, en nuestra opinión, si es posible que se llegue a presentar el caso de ausencia de conducta, provocada por una fuerza física externa irresistible, aunque

10) RIVERA SILVA MANUEL, Los Delitos Fiscales, Editorial Porrúa, México 1991, pág 140

consideramos que ello será poco usual, pero si así fuera el sujeto no sería responsable del delito, al no haber manifestado su conducta de manera voluntaria. A modo de ejemplo, citamos el dejar de presentar declaraciones con causa justificada, por ausencia, enfermedad, etc.

Se piensa que el delincuente fiscal quizá sea tanto o más peligroso que aquél que afecta al patrimonio de una o varias personas, al robarlas o defraudarlas, y por ello se le castiga con pena corporal; con plena independencia de la Hacienda Pública, para recaudar las cantidades que se le adeudan, junto con sus accesorios.

Artículo 94 del Código Fiscal de la Federación:
"En los delitos fiscales la autoridad fiscal no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal".

Cabe mencionar, que los tratadistas en Derecho Penal clasifican a los delitos como dolosos o culposos, siendo los primeros clasificados en esta forma, cuando hay intención por parte del individuo para cometerlo; y serán culposos, cuando el

sujeto que los realiza, actúa con negligencia, es decir, que la conducta se haga por descuido desidia. En materia fiscal, no existen los delitos culposos, sino sólo los dolosos; ya que la intención de quién los comete, es siempre el obtener un beneficio, con el propósito de perjudicar al Fisco. Al establecer la Ley que se comete el Delito: "Haciendo uso del engaño o aprovechamiento del error".

Está haciendo una referencia a los medios que son precisamente el engaño y el aprovechamiento del error, el objeto jurídico del Fraude al Fisco se identifica en este caso, al igual que en los demás delitos fiscales con el bien tutelado por la norma, es decir, la Hacienda Pública Federal. La ausencia de tipicidad, consiste en la ausencia total del tipo; los tipos normales pueden tener referencias en cuanto a los sujetos, objeto, tiempo, lugar o medios. De esto se deduce que habrá ausencia de tipicidad por faltar las referencias a los sujetos, objeto, medios, etc.

En la Defraudación Fiscal se puede presentar ausencia de tipicidad por no reunir los sujetos la calidad exigida por la Ley. Al hablar de los presupuestos se hizo referencia al hecho de que en el caso de ausencia del presupuesto no podrá realizarse la conducta típica: si no es causante no podrá

omitirse el pago de un impuesto toda vez que este es el titular del derecho de crédito. Existe así mismo, atipicidad por ausencia de los medios: falta del engaño o aprovechamiento del error, por falta del objeto también habrá ausencia de tipicidad. La determinación del o de los responsables del Delito de Defraudación Fiscal estará a cargo de la Procuraduría Fiscal de la Federación, sin embargo, conforme al Código Fiscal de la Federación, se señala que tratándose de sociedades mercantiles, el principal responsable ante el Fisco Federal es su representante legal (administrador único, el presidente del consejo de administración, etc.), y pudiendo ser en su caso la persona que firma las declaraciones. Respecto a las personas físicas es el propio contribuyente el responsable. Es importante destacar, que para responsabilizar penalmente a una persona, será necesario que se presenten los supuestos siguientes:

a).- Que la Ley señale a una persona específica como responsable.

b).- Que los hechos y las circunstancias señalen a una persona en particular como responsable.

En el primer supuesto, nos encontramos que el imputado tendrá la presunción de ser responsable en la comisión del delito a menos que pruebe lo contrario. En el segundo

supuesto, el imputado del delito será responsable si el Ministerio Público en la averiguación previa demuestra la presunta responsabilidad del inculpado.

Aunado a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 95 establece, quienes son los responsables de los Delitos Fiscales:

"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.

Esta es una lista del numeral y de la ley invocada, son aplicables a los Asesores, Contadores Públicos registrados, Agentes Aduanales, etc."

CAPITULO 3.

EL MARCO LEGAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

3.- MARCO LEGAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

3.1.- CARACTERÍSTICAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

3.2.- DETERMINACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

3.3.- REQUISITOS PROCEDIMENTALES.

3.4.- REQUISITOS DE QUERRELA POR PARTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

3.5.- SANCIONES Y RESPONSABILIDADES.

3.6.- DELITOS EQUIPARABLES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

3.- MARCO LEGAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Concepto legal del Delito de Defraudación Fiscal y sus equiparables. El Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 108 tipifica el delito antes señalado como sigue:

"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.

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

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

- I.- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.
- II.- Con prisión de dos años a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III.- Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden

de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.

El delito de defraudación Fiscal: es un Delito Fiscal, excluido del Código Penal y de la Legislación vigente sobre delitos del orden común, por ser un delito exclusivo del derecho tributario y por consiguiente, legislado en ordenamientos tributarios de la Federación y de los Estados. (11)

La Defraudación supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal. (12) La figura del Delito de Defraudación Fiscal aparece en nuestro Derecho Positivo hasta fecha reciente. Según el Código Fiscal de la Federación vigente en su número 108 párrafo 1º establece:

11) GIULIANI FONROUGE CARLOS, Derecho Financiero, Vol III, Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina 1987, Pág 734

12) GIULIANI FONROUGE CARLOS, Op Cit , Pág 731

"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".

Con anterioridad a la tipificación del Delito de Defraudación Fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude señalado en el Código Penal para el Distrito Federal en materia del Fuero Común, y para toda la República en materia del Fuero Federal. (13) Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo.

El fraude en contra de la Hacienda Pública quedaba comprendido dentro del Fraude Genérico.

13) Artículo 386: " Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido El delito de fraude se castigara con las penas siguientes

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

II Con prisión de seis mese a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de diez pero no de quinientas veces el salano,

III Con prisión de tres a doce años y multa hasta de ciento veinte veces el salano, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salano"

3.1.- CARACTERÍSTICAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Como puede observarse a medida que se avanza en la nota característica del tipo delictivo antes mencionado, es el engaño o el aprovechamiento de errores en que hace incurrir al contribuyente al Fisco. El engaño es la falta de verdad en lo que se dice o se hace, por lo que engañar, es dar a la mentira apariencia de verdad e inducir a otro a creer o tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes o fingidas.

Es por ello que los hechos falsos o engañosos, son los que matizan la esencia antijurídica del Delito de Defraudación fiscal: engaño del que se vale el contribuyente para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

A). El engaño puede presentarse en forma simple o maquinada:

- Maquinado. consiste en artificios, ardides, maniobras, planeaciones, etc. para ocultar el mismo engaño como puede ser:

1. Al solicitar una devolución en cantidad mayor a la que corresponda.
2. Acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor a la que corresponde.

- Simple. Es aquél que se da sin maquinaciones, artificios, etc. como lo puede ser la simple presentación de la (s) declaración (es) conteniendo datos falsos, causándole al Fisco un perjuicio o daño, en cuanto a omisión de contribuciones.

El aprovechamiento de errores, es un medio para la comisión del Delito de defraudación Fiscal, y este consiste en que el contribuyente se aproveche del error en que se encuentran las Autoridades Fiscales para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Las conductas señaladas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación tienen la finalidad de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en perjuicio de la Hacienda Pública Federal.

B). Concepto general de los actos simulados.

Debe entenderse por actos simulados, lo que establece el artículo 2180 del Código Civil en materia Fuero Común y para toda la República en materia de Fuero Federal:

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

Como ejemplos de actos simulados están los siguientes:

- Cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro.
- Cuando el acto contiene cláusulas o fechas que no son verdaderas.
- Cuando por el acto se constituyen o transmiten derechos a personas impósites que, consiguientemente, no son aquéllas a las que se refiere. Asimismo, de conformidad con lo que señala el artículo referido¹⁰⁸, el aprovechamiento del error en que se encuentra el Fisco federal, es un medio para la comisión del Delito de Defraudación Fiscal. El aprovechamiento de error pudiera darse por ejemplo. Cuando el contribuyente guarda silencio con el propósito de obtener un beneficio indebido.

3.2.- DETERMINACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

De lo expuesto anteriormente se desprende que el delito de defraudación Fiscal que se ha hecho referencia, se integra de tres elementos:

A). Conducta falaz. La cual consiste en la utilización de engaños o aprovechamiento de errores, con la intención de producir determinado resultado.

B). Disposición patrimonial. En este delito invariablemente debe darse una omisión total o parcial en el pago de alguna contribución.

C). Perjuicio y lucro patrimonial. El Fraude Fiscal es un delito de carácter patrimonial, en el que la disposición que hace el contribuyente con motivo de la utilización del engaño o aprovechamiento del error provoca un perjuicio a los intereses del Fisco Federal y como consecuencia de ello una ventaja patrimonial indebida para el contribuyente evasor.

La determinación del o de los responsables del Delito de Defraudación Fiscal estará a cargo de la Procuraduría

Fiscal de la federación, sin embargo, conforme al Código Fiscal de la Federación se Señala que tratándose de sociedades mercantiles, el principal responsable ante el Fisco Federal es su representante legal (Administrador único, el Presidente de consejo de Administración, etc.), pudiendo ser en su caso la persona que firma las declaraciones. Respecto a las personas físicas, es el propio contribuyente el responsable. Es muy importante destacar, que para responsabilizar penalmente a una persona, será necesario que se presenten los supuestos siguientes:

a). Que la Ley señale a una persona específica como responsable.

b). Que los hechos y las circunstancias señalen a una persona en particular como responsable.

En el primer supuesto, nos encontramos, que el imputado tendrá la presunción de ser responsable en la comisión del delito a menos que pruebe lo contrario.

En el segundo supuesto, el imputado del delito, solo será responsable si el Ministerio Público en la Averiguación Previa demuestra la presunta responsabilidad del inculpado.

Aunado a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 95 establece, quienes son los responsables de los Delitos Fiscales.

3.3.- REQUISITOS PROCEDIMENTALES.

La tipificación y sanción del Delito de Defraudación Fiscal en cualquiera de las modalidades que se han venido analizando requiere desde luego de todo un proceso legal que posee características tanto fiscales como penales.

Dado el propósito de la presente obra resultaría impropio efectuar aquí un análisis detallado de dicho proceso. Sin embargo, a fin de comprender este tema, nos parece conveniente hacer referencia a dos requisitos de carácter procedimental que, en nuestra opinión, son esenciales para la mejor comprensión de esta figura delictiva:

1. Querrela.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la federación, para proceder penalmente por el Delito de Defraudación Tributaria es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la

correspondiente querrela. Con arreglo al penúltimo párrafo del propio precepto normativo en la querrela o durante la tramitación del proceso respectivo pero en todo caso antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, dicha Secretaría deberá, cuando sea posible, cuantificar los daños y perjuicios sufridos por el Fisco Federal, a fin de que el juzgador esté en condiciones de determinar la sanción corporal que proceda.

2. Sobreseimiento.

Dispone el antepenúltimo párrafo del invocado artículo 92 del Código Fiscal, que los procesos por el Delito de Defraudación Fiscal, "Se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los cargos respectivos, o bien estos créditos fiscales quedan 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".

Puesta la cuestión en términos sumamente generales, toda vez que esta obra no es de derecho procesal;

sobreser un juicio significa dejarlo sin efectos, dándolo así por terminado, para toda clase de fines prácticos, debido a la falta de algún requisito legal de procedencia. Desde el punto de vista etimológico, sobreser quiere decir literalmente "Sentarse sobre", y se aplica a la ciencia de Derecho en virtud de la antigua práctica consuetudinaria de algunos jueces de sentarse sobre los documentos de aquéllos juicios que consideraban improcedentes por falta de determinado requisito. (14)

3.4.- REQUISITOS DE QUERELLA DE PARTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

Los delitos fiscales son perseguibles de oficio y por querella necesaria. En el segundo supuesto, la querella deberá formularla, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tratándose entre otros delitos el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, del delito de Defraudación Fiscal. (15)

14) INSTITUTO de INVESTIGACIONES de la UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, Editorial Porrúa, México 1991, Pág 2939

15) SANCHEZ LEON GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, Cardenas editor y distribuidor, México 1986, Pág 361

Artículo 108.- Penúltimo párrafo:

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

El requisito de formulación de la querrela significa que el delito de Defraudación Fiscal solo puede perseguirse a petición expresa de la parte agraviada, es decir, de la autoridad hacendaria competente. Esto sé Diferencia del delito del fraude previsto en el Código Penal del distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, el que generalmente se persigue de oficio por el Ministerio Público, bastando por ello con la sola presentación de la correspondiente denuncia de los hechos que se estimen como ilícitos.

Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación indica:

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la secretaría de hacienda y crédito público:

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

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

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requirieran 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. Se estatuye que la presentación de querellas o denuncias por parte de las autoridades fiscales respecto de delitos en materia tributaria, se podrá llevar a cabo independientemente del estado que guarde el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Lo anterior significa que, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación resultaran conductas reprochables desde el punto de vista penal, las autoridades fiscales podrán iniciar la tramitación de los procesos penales sin esperar a que aquellas concluyan.

No obstante, pensamos que el criterio seguido en este punto por el Código Fiscal es el correcto dadas las circunstancias, tal y como lo señalamos con anterioridad, la definición normativa tanto de la Defraudación Tributaria Genérica como la específica están planteadas en términos tan amplios que prácticamente cualquier conducta que el fisco considere lesiva para sus intereses o cualquier omisión de ingresos gravables pueden ser encuadradas dentro de este tipo delictivo. En tales condiciones, el requerimiento de la formulación de querrela previa por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para fines prácticos actúa como una especie de filtro que permita que la compleja y costosa maquinaria de la justicia penal solo se ponga en movimiento cuando, a juicio de la propia Autoridad hacendaria, por la cuantía del asunto o por la gravedad de la conducta dolosa del contribuyente inculpado, o bien por ambas cosas, se justifique el ejercicio de la acción penal. Por supuesto esta situación dista mucho de ser ideal por que, a fin de cuentas, el decir cuando, cómo y quién se va a sancionar

penalmente queda al criterio subjetivo y hasta personal, de la Autoridad Tributaria. No obstante, mientras no se precisen con mayor rigor y congruencia jurídicas estos tipos delictivos, pensamos que la existencia del requisito procedimental que se acaba de estudiar está ampliamente justificada.

3.5.- SANCIONES Y RESPONSABILIDADES.

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, expresamente dispone a quienes se considera legalmente delincuentes, a quienes se aplicarán las penas señaladas para los delitos fiscales.

ARTÍCULO 95:

"Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

Esta es una lista incompleta de los responsables por delitos fiscales, pero nos ayuda a tener una visión general del asunto. Las fracciones del numeral y de la Ley invocada, son aplicables a los Asesores, Contadores Públicos registrados, Agentes Aduanales, etc.

El Derecho Penal Fiscal lo podemos definir como un conjunto de normas jurídicas que establecen las penas como consecuencia de la falta de cumplimiento a las disposiciones legales fiscales, que Garantizan los intereses del fisco y establecen deberes para con el mismo, ya que las normas del Derecho Penal Fiscal tienen por objeto asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos tributarios al Fisco. (16) Los delitos fiscales se inspiran según dice Rafael Bielias, (17) en el principio de que el fisco no debe ser defraudado por lo que el sistema represivo tiene una mira: La Invariabilidad Económica del Fisco.

16) SANCHEZ LEON GREGORIO, Op Cit , Pág 355

17) SANCHEZ LEON GREGORIO, Op Cit , Pág 356

3.6.- DELITOS EQUIPARABLES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en vigor establece como equiparables al Delito de Defraudación Fiscal ciertas conductas, en forma enunciativa las que considera expresamente como sigue:

"Será sancionado con las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, quien:

1. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsa 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 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 cuarto párrafo del artículo anterior".

Respecto a la conducta señalada en la fracción I, para que sea de tal supuesto fuere necesario que el contribuyente este obligado a presentar declaraciones, también se menciona que es ilícito fiscal, él efectuar deducciones falsas, estas pueden ser de costo o gastos amparados con documentación comprobatoria de proveedores o prestadores de servicios inexistentes o que aún existiendo, no sean operaciones

reales. Se debe descartar a las deducciones que no reúnen requisitos fiscales, ya que estas últimas no implican el Delito de Defraudación Fiscal o sus equiparables. (Lo referente a discrepancias corroboradas conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendrá vigencia a partir de 1992, con relación a operaciones del ejercicio de 1991). El artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sobre la presunción de la existencia de un ingreso, señala:

"Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las Autoridades Fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con declaración del contribuyente y darán a conocer a este el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la Autoridad Fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañara a su escrito o rendirá a mas tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, esta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo X de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva. Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiere presentado sin ingresos".

En cuanto al tipo delictivo señalado en la fracción II, se considera que es Delito Fiscal, que el contribuyente haya retenido o recaudado contribuciones, sin efectuar el entero correspondiente. Es importante señalar que la falta de retención o recaudación de una contribución por parte del contribuyente, no constituye el delito establecido en esta fracción. En lo que se refiere al supuesto de la fracción III, este ilícito fiscal es propiamente una conducta de aprovechamiento de error, en virtud de la cual, el contribuyente al que se le otorga un subsidio o estímulo fiscal a que tiene derecho, se aprovecha dolosamente del Fisco, ya que se abstiene de hacer la declaración pertinente cuando se le concede, o lo solicita y tramita sabiendo de antemano que no tiene derecho a ello, o bien cuando ya habiéndolo obtenido deje de cumplir los requisitos para seguir gozando del mismo.

Por lo que se refiere a la conducta señalada en la fracción V, por tratarse de una reforma vigente a partir de 1991, las declaraciones a que alude dicho precepto serán las anuales, que el contribuyente este Obligado a presentar durante 1991 o años subsecuentes y que corresponden al ejercicio fiscal de 1990 o siguientes y por lo que se tenga que pagar impuesto. Otras conductas delictivas previstas en el Código Fiscal de la Federación:

Existen otros deberes, que tienen por objeto una obligación de hacer o no hacer y que en caso de incumplimiento se pueden sancionar con penas de tipo corporal.

Por lo que respecta al cumplimiento de dichos deberes, el Código Fiscal de la Federación, los tipifica como Delitos Fiscales y se encuentran contempladas en los artículos siguientes: 110, 111, 112, 113, 114, 115 y 115 BIS.

Este último precepto legal será ampliamente comentado en el capítulo siguiente por ser de vital importancia para el desarrollo del capítulo referido y por ende de este trabajo.

CAPITULO 4.

CASOS PRÁCTICOS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.- CASO PRÁCTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.1.- CASOS PRÁCTICOS DE LOS DELITOS EQUIPARABLES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.2.- ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SU PERSPECTIVA A FUTURO.

4.2.1.- EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL SE DEBE TIPIFICAR CON MAYOR PRECISIÓN BAJO CRITERIOS MÁS EXACTOS.

4.2.2.- LOS PROBLEMAS DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUEDE LLEGAR A PRESENTARSE CON LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 115 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.2.3.- LA REFORMA EN QUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN REGULA LA POSIBILIDAD DE QUE SE SOBRESEA BAJO CIERTAS CONDICIONES UN PROCESO PENAL POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.- CASO PRACTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.1.- CASOS PRÁCTICOS DE LOS DELITOS EQUIPARABLES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Para poder adentrarnos en la práctica es de suma importancia la prescripción de la acción penal de los delitos fiscales, ya que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 100 contempla lo referente a la prescripción, que es una forma de extinguir la acción penal como sigue:

- En tres años a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito incurrido y del delincuente, y si no tiene conocimiento, serán cinco años contados a partir de la fecha de la comisión del delito.

- En los demás casos se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

Debido a lo antes señalado, es conveniente que en los casos en que se propongan para evaluación, correspondan a ejercicios fiscales recientes a fin de evitar que sé

de la prescripción de la acción penal, en cuyo caso, quedará libre el presunto responsable.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la Autoridad Fiscal encargada de llevar a cabo la selección de casos en los que se presume la existencia del delito de defraudación fiscal o sus equiparables para elaborar dictamen técnico contable de defraudación fiscal en los siguientes supuestos:

A). Son seleccionados los casos para efectos de dictamen técnico contable.

1.- Que se haya elaborado un sistema o maquinación con el deliberado propósito de defraudar al Fisco Federal.

2.- Que el resultado de éste sistema, el contribuyente, sus accionistas, socios y/o copartícipes, reciban un beneficio económico indebido y como consecuencia de ello se haya causado un perjuicio al Fisco Federal.

3.- Que no de lugar a dudas respecto a la realización del acto ilícito en perjuicio del Fisco.

El Delito de Defraudación Fiscal y sus equiparables son actos u omisiones que sanciona la Ley Penal especial y se distingue por la omisión total o parcial del pago de

alguna contribución, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. Este acto u omisión es llevado a cabo intencionalmente por el contribuyente, conociendo las circunstancias del hecho típico, por lo que quiere o acepta el resultado prohibido por la ley, y medularmente consiste en:

I. Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos, para lo cual evidentemente se tiene que dar una omisión del registro de ingresos con o sin la omisión del registro de compras.

II. Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsa, para lo cual el contribuyente efectúo registros de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos (ficticios).

III. Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos, para lo cual se utilizan sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de devoluciones.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, como serían solicitudes de devoluciones, Acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor a la que corresponda; en éstos casos el perjuicio del Fisco Federal se calculará sobre el monto del beneficio obtenido.

V. Se beneficie sin tener derecho a un subsidio o estímulo fiscal.

VI. Omita enterar a las Autoridades Fiscales dentro del plazo que la Ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere obtenido o recaudado.

VII. Omita presentar, por mas de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las Leyes Fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente (aplicable a partir de declaraciones que deberán presentarse en 1991).

Procede incluir como responsable del Delito de Defraudación a personas que sin ser los contribuyentes, incurran también en éste delito como son quienes ayuden dolosamente a otro para su comisión, auxilien a otro después de su ejecución

cumpliendo una promesa anterior. Por otra parte para la formulación del dictamen técnico contable no se consideran los casos que presenten las irregularidades que se citan a continuación, por lo que el trámite de éstas se seguirá por la vía administrativa:

- Partidas amparadas con comprobantes carentes de requisitos fiscales.

- No haber retenido o recaudado contribuciones.

- Haber efectuado deducciones reales y sean rechazadas u observadas por carecer de documentación comprobatoria.

- Haber efectuado Acreditamientos de impuestos que le fueron realmente trasladados al contribuyente, pero que la documentación respectiva no reúne los requisitos fiscales.

B).- Casos específicos de Defraudación Fiscal.

1. Omisión de ingresos.

1.1. Documentación comprobatoria de ingresos no declarada, esté contabilizada o no.

1.2. Libros de contabilidad oficiales o económicos con cifras mayores a las declaradas.

1.3. Ingresos omitidos determinados por compulsas a clientes.

1.4. Ingresos omitidos con base en compras no registradas ni declaradas determinadas estas por:

- Compulsas a proveedores.

- Documentación de compras localizada en la empresa.
- Registros económicos no engranados en la contabilidad.
- Pagos a proveedores con cuentas bancarias de los contribuyentes no registrados.

1.5. Ingresos omitidos determinados con base en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad:

- A nombre de la empresa.
- A nombre de terceros (reales o ficticios).

2. Costo y deducciones amparadas con documentación de proveedores o prestadores de servicios inexistentes o aún existiendo no corresponden a operaciones reales.

2.1. Facturas de compras apócrifas.

2.2. Recibos por prestación de servicios apócrifos.

3. Contribuciones retenidas o recaudadas no enteradas.

3.1. Nóminas. Listas de raya, recibos.

3.2. Cualquier documentación en que se acredite retención o recaudación de contribuciones (pólizas).

4. Beneficio indebido por gozar de un subsidio o estímulo fiscal sin tener derecho a ello.

4.1. Requisitos para gozar del subsidio.

4.2. Requisitos para gozar del estímulo fiscal.

C). Determinación de contribuciones omitidas o lucro indebido de los casos derivados de la Defraudación Fiscal.

Conforme al Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen procedimientos para determinar la base gravable para el cálculo de contribuciones, como sigue:

1. Determinación sobre base cierta o comprobada (real).
2. Determinación sobre base estimada (cuota fija para contribuyentes menores).
3. Determinación sobre base presunta.

La determinación de la base gravable para el cálculo de contribuciones omitidas o del beneficio indebido con perjuicio del fisco Federal, para efectos de defraudación fiscal se deberá hacer por el procedimiento de determinación sobre base cierta (real), o sea con base en las cifras omitidas comprobadas; es decir valorando los ingresos realmente percibidos, deducciones falsas, etc. dicha forma de determinación es aplicable a contribuciones en las que se tiene obligación de presentar declaraciones periódicas, como son impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, derechos, etc. Cuando se comprueben ingresos con base en presunciones relativas legales; Es decir salvo prueba en contrario, también se considera como determinación directa o cierta (real), previamente deberá cumplirse estrictamente con las condiciones que señalan en

cada caso y se establecen en los artículos 59 y 60 del Código Fiscal de la Federación.

A manera de ejemplo se citan algunos casos de contribuciones omitidas determinadas con base en las presunciones establecidas por la ley.

a). Determinación de ingresos con base en depósitos hechos en cuentas de cheques personales de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pago de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que corresponden a la empresa y esta no lo registre en su contabilidad. Para que esta presunción de impuestos omitidos proceda será necesario probar previamente que los depósitos y/o las deudas de la empresa no están registradas en su contabilidad.

Es importante indicar que en ningún caso se propondrán para efectos de dictamen técnico contable de defraudación fiscal, los casos en que la contribución determinada sea con base en el artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que dicha determinación no es exacta y conforme al artículo 108 párrafo tercero del mismo

ordenamiento, ya que considera aquellos casos cuando no se puede determinar la cuantía de lo defraudado.

b). Determinación de ingresos, con base en los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente que no correspondan a los registros de su contabilidad, que este obligado a llevar (aplicables a personas físicas o morales). La presunción de ingresos citada, procederá en el caso de que el contribuyente este obligado a llevar contabilidad, por lo que se refiere a la determinación de ingresos a contribuyentes que hubieran estado sujetos a cuota fija, se procediere conforme a lo siguiente:

Deberá sustraerse del régimen de menor al contribuyente desde el ejercicio anterior al revisado y se determinara que los ingresos realmente percibidos por el contribuyente rebasó el límite señalado por la ley para seguir siendo considerado dentro del régimen de contribuyente menor mediante la comprobación directa o cierta, es decir con base en documentación localizada en poder del contribuyente, como son: facturas, notas de remisión, registros económicos o de información proporcionada por terceros mediante compulsas personales.

Únicamente se podrán proponer para efectos de dictamen técnico contable de defraudación fiscal, los casos en los que se determinen los ingresos conforme a lo antes señalado. De lo anterior se desprende, que cuando la base gravable se estime tomando en cuenta los signos externos o utilizando medios de investigación económicos indirectos no procederá proponer estos casos para efectos de dictamen técnico contable de defraudación fiscal, en virtud de que su determinación no es exacta y por consecuencia el contribuyente tendrá derecho a recobrar su libertad bajo caución, de conformidad con lo que establece el artículo 108 párrafo tercero del código fiscal de la federación y el artículo 21 de la constitución política de los estados unidos mexicanos.

D). Contribuciones omitidas con base en irregularidades detectadas que no forman parte de los hechos consignados en el dictamen técnico contable de defraudación fiscal.

Es importante hacer notar que en la mayoría de los casos tramitados por la vía penal, derivados de revisiones, existen irregularidades que no forman parte del dictamen técnico contable, en virtud de que no encuadran dentro del ilícito marcado por la ley o aunque estén tipificadas como delitos

fiscales no cuentan con la documentación comprobatoria necesaria que la soporte. Por lo tanto el área revisora elaborara un informe de contribuciones a cobrar anexando las cédulas relativas a las observaciones y al calculo del impuesto, que incluirá tanto las irregularidades consignadas en el dictamen técnico contable como las otras, debiendo en todos los casos relacionarlas con las pruebas que las soporten, es decir considerando los dos tipos de irregularidad en la determinación del crédito fiscal.

LINEAMIENTOS GENERALES.

1.- Será responsabilidad exclusiva de las administraciones fiscales federales el desahogo de los procedimientos normales de auditoria, así como los sugeridos con motivo de la evaluación que para efectos penales lleve a cabo la dirección de asuntos de defraudación fiscal.

2.- No se levantara acta final en ningún caso considerado para efectos del dictamen técnico contable de defraudación fiscal, pero la revisión deberá continuarse hasta antes del levantamiento de la ultima acta parcial a que se refiere el artículo 46 fracción IV del código fiscal de la federación. Lo anterior tiene

como finalidad la de estar en posibilidad de allegarse de documentación probatoria que en su momento, requerirá la procuraduría fiscal de la federación o bien el juez que conozca del asunto. Sin embargo, a pesar de haberse levantado acta final podrá manejarse penalmente los casos, siempre y cuando se cuente con elementos probatorios.

3.- Previa evaluación, las áreas revisoras serán quienes formulen los dictámenes técnico contables de defraudación fiscal, bajo la supervisión, dirección y con el apoyo técnico de la dirección de asuntos de defraudación fiscal, una vez concluido el dictamen contable correspondiente. Lo anterior, no es óbice para que la dirección de asuntos de defraudación fiscal formule directamente dictámenes cuando las circunstancias del caso así lo requieran.

4.- Preferentemente, los casos deberán ser significativos, en cuanto a la forma de defraudación y su monto considerando las situaciones económicas particulares de la zona de que se trate, con el fin de lograr el efecto ejemplificador que se persigue al sancionar conductas defraudatorias.

5.- Cuando un caso sea seleccionado para efectos del dictamen técnico contable de defraudación fiscal, podrá

ampliarse la revisión a ejercicios anteriores, previa emisión de la orden de visita por dichos ejercicios atendiendo a la normatividad emitida al respecto.

6.- Se deberán desahogar los procedimientos completos sugeridos en la cédula de evaluación que al efecto se hubiere formulado, para que la dirección de asuntos de defraudación fiscal esté en condiciones de continuar con los trámites necesarios o en su defecto de no ser posible desahogarlos, se continúe por la vía administrativa previo acuerdo firmado entre el subadministrador correspondiente y el subdirector evaluador.

7.- En todos los casos que resulten procedentes las áreas revisoras deberán obtener las pruebas documentales tanto públicas como privadas que resulten necesarias y elaborarán con el apoyo técnico de la dirección de asuntos de defraudación fiscal el dictamen técnico contable que compruebe la existencia del delito de defraudación fiscal y sus equiparables.

8.- Las pruebas obtenidas deberán ser reales, objetivas, en idioma castellano, no debiendo usar abreviaturas ni efectuar a las mismas enmendaduras ni raspaduras. Tratándose de información obtenida a través de los convenios de intercambio

de información con otros gobiernos, la misma deberá estar traducida por perito autorizado y debidamente legalizada.

9.- Se signará el acuerdo compromiso en el que se establecerán los procedimientos que se requieran y los plazos para concluirlos, así como el de la formulación del dictamen situación que se hará constar en la cédula de evaluación, que al efecto se levante con motivo de la evaluación practicada por la dirección de asuntos de defraudación fiscal.

10.- se agregarán a los papeles de trabajo cédula resumen que contengan todas y cada una de las irregularidades detectadas y comprobadas: mecánica contable utilizada y mencionando asimismo los documentos contables de donde se obtuvo el dato, al igual que el procedimiento empleado por el contribuyente para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones. En las referidas cédulas deberá anotarse el nombre de los auditores debiendo estar firmadas por los mismos, las que deberán elaborarse preferentemente en tinta negra para facilitar su copiado.

11.- invariablemente se deberán dar elementos suficientes para que la Procuraduría Fiscal de la Federación esté en posibilidad de precisar quienes son los responsables y

coparticipes del presunto delito de defraudación fiscal y del cargo o en su caso la forma de participación.

LINEAMIENTOS RELATIVOS A LA OBTENCIÓN DE PRUEBAS DOCUMENTALES.

1.- Deberá llevarse a cabo el recogimiento o aseguramiento de la documentación, cuando los visitantes comprueben que existen indicios de una defraudación fiscal a fin de resguardar la documentación original necesaria para demostrar la existencia del delito, levantando acta en la que se detalle la documentación recogida o asegurada.

2.- Se levantará acta de depositario cuando se deje documentación en depósito conforme a las circunstancias de cada caso en particular, previa obtención de copias fotostáticas legibles que serán certificadas por los visitantes, hecho que también se hará constar en el acta que al efecto se levante, atendiendo a la normatividad aplicable a la materia.

3.- En el caso en el que el acto ilícito se compruebe además mediante información o documentación obtenida con motivo de la práctica de una visita de aportación de datos por

terceros, se dejará la documentación original en depósito previa obtención de copias fotostáticas legibles que serán certificadas por los visitadores haciéndose constar en el acta parcial y absteniéndose de levantar acta final de solicitud de aportación de datos por terceros hasta en tanto se integren los anexos del dictamen, retirándose en consecuencia el cargo de depositario al levantar el acta de cierre correspondiente.

4.- Cuando se proporcionen las pruebas documentales en copias fotostáticas certificadas, deberá indicarse el lugar en que se encuentran los documentos originales, para que en caso necesario sea posible su verificación. Cabe señalar que los documentos originales que integrarán los anexos al dictamen técnico contable de defraudación fiscal quedarán en poder del Juzgado que conozca del proceso penal, por lo que se recomienda conservar copias certificadas de tal documentación.

PRUEBAS NECESARIAS A RECABAR POR LAS ÁREAS OPERATIVAS.

I. Antecedentes de contribuyente.

1.1. Obtenga copia fiel del original de los siguientes documentos:

- Escritura constitutiva.
- Escrituras públicas de modificaciones al capital social.

- Escritura pública en la que se otorgue poder para actos de administración y dominio al representante legal. Si no fuera posible obtenerlas solicitar copias fotostáticas certificadas.

1.2. Copias al carbón o copias fotostáticas certificadas por los visitantes.

- Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y Alta de Obligaciones Fiscales (HRFC-1).

- Registro Federal de Contribuyentes aviso de apertura (HRFC-3).

- Otros avisos como: cambio de denominación o razón social, cambio de domicilio, cambios en las actividades, etc..

II. De los hechos.

2.1. Copia autógrafa al carbón de la orden de visita domiciliaria firmada de recibido por el contribuyente, su representante legal o quien se entienda de la diligencia.

2.2. Originales y copias al carbón de las actas levantadas al contribuyente como son:

- De inicio.
- De recogimiento y aseguramiento de documentación.

- De depositario.
- Las levantadas con motivo de aportación de datos por terceros (sólo las aportaciones que prueben omisiones).
- De certificación de documentación por los visitadores.
- De resistencia.

2.3. Copia al carbón de todas las declaraciones anuales y de pagos provisionales, normales, complementarios y de corrección fiscal, de todas y cada una de las contribuciones a que esté afecto en contribuyente incluyendo en su caso, además de las correspondientes a los ejercicios revisados, los del ejercicio anterior y posterior.

Cuando el contribuyente no proporcione las declaraciones citadas, aún cuando se le hayan requerido por oficio deberán solicitarse copias certificadas a la Oficina Federal de Hacienda a través de la subadministración de recaudación correspondiente a la jurisdicción del contribuyente o al centro de procesamiento de datos regional, dirección de centros de procesamiento o tesorerías de los estados, según sea el caso.

2.4. Copia autógrafa al carbón de todos los oficios de solicitud de información y documentación al contribuyente o a terceros

relativos a las irregularidades detectadas, que estén vinculados con el delito de defraudación fiscal girados a:

- El contribuyente visitado o tercero, los que deberán tener las firmas y fechas de recibidos por el mismo o por su representante legal.

- Las dependencias oficiales, en los que deberá constar el sello de recibido, estas dependencias pueden ser:

- a). Comisión Nacional Bancaria.
- b). Administraciones Fiscales Federales por datos que deban proporcionar las Oficinas Federales de Hacienda.
- c). Centro de Procesamiento de Datos Regional.
- d). Tesorería de los Estados.
- e) Dirección de Centros de Procesamiento.
- f). Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- g). Otras.

- Las dependencias de la Administración Pública Paraestatal, que pueden ser:

- a). Petróleos Mexicanos.
- b). CONASUPO.
- c). BANRURAL.
- d). FERTIMEX.
- e). Otras.

2.5. Originales de los escritos de contestación a los oficios de solicitud de información y documentación indicados en los puntos anteriores así como de la documentación proporcionada.

2.6. Cédulas de los papeles de trabajo sumarias y analíticas, en que consten los procedimientos de auditoría efectuados tanto para las irregularidades relacionadas con el delito de defraudación fiscal o sus equiparables, como de las demás irregularidades no incluidas en el dictamen técnico contable.

- Originales de la documentación que pruebe las omisiones o bies copias al carbón o copias fotostáticas certificadas por los visitadores.

- Documentos contabilizadores, pólizas de diario, ingresos y egresos, registros contables, libros autorizados o económicos en donde se registraron las operaciones que presentan dichas irregularidades. Así como la documentación comprobatoria que la soporte (facturas de venta, de compra, recibos por servicios, etc.).

- Nóminas, listas de raya o cualquier otra documentación en donde conste la retención del impuesto Sobre la Renta a las personas Físicas como por ejemplo: de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, por dividendos pagados, honorarios, arrendamiento

o de cualquier otra contribución retenible o recaudada. Así como las pruebas, documentos y declaraciones que demuestren que dichas contribuciones no fueron enteradas.

2.7. Además con base a la información y documentación que proporciona la Comisión Nacional Bancaria se deberá recoger y asegurar mediante el acta respectiva toda la documentación relativa a los pagos o cobros por las operaciones que presenten las irregularidades que nos ocupa, como son:

- Pólizas cheque o de ingreso con su documentación comprobatoria.

- Libros de bancos.

- Fichas de depósito.

- Estados de cuenta bancarios. Si no fuera posible obtenerlas, se deberán certificar copias por los visitantes levantando el acta correspondiente lo cual solo se aplicará como última alternativa. Con el propósito de probar la acción de regreso del pago a cuentas bancarias a nombre del contribuyente, familiares del mismo, socios o accionistas, funcionarios, empleados o terceros.

2.8. Elaborarán cédulas resumen de papeles de trabajo en las que se consignen tanto las irregularidades que se encuadraron en el delito de defraudación fiscal o sus equiparables, así como

otras irregularidades detectadas relacionándolas con los papeles de trabajo a los que se refiere el punto 2.6 que contengan:

- Fundamento legal de las omisiones.
- Nombre y rubrica de los visitadores.
- Análisis de la mecánica contable utilizada.
- Consignen los datos del registro de dichas

operaciones con los siguientes datos:

a). Póliza, número y fecha.

b). Nombre de los libros, diario. Auxiliares y mayor, etc indicando el número de folio.

- Detallen los procedimientos que empleó el contribuyente para evadir el pago de la (s) contribución (es) mencionando los datos generales y puesto que desempeñen o relación que tengan con el contribuyente las personas sobre las que recae la responsabilidad, así como de los procedimientos seguidos por los visitadores para conocer y comprobar las omisiones.

- Determinación del cálculo de las contribuciones a pagar separando las que son objeto del dictamen técnico contable de las que no están incluidos en el mismo. Para efectos del dictamen técnico contable deberán determinarse las

contribuciones actualizadas incluyendo recargos a la fecha de su formulación.

2.9. Informe de las irregularidades que configuran el delito de defraudación fiscal o sus equiparables relacionándolas con la documentación que las soporta.

2.10. El informe relativo a otras irregularidades detectadas y comprobadas en la revisión, aunque no formen parte del delito fiscal relacionándolas con la documentación que las soporte, con objeto de que se le requiera al contribuyente el pago de las contribuciones y sanciones correspondientes.

LINEAMIENTOS ESPECÍFICOS RELATIVOS AL TRAMITE DE LOS CASOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

I.- ÁREAS REVISORAS.

1.- El personal del área operativa en el desarrollo de visitas domiciliarias integral o a renglones específicos, revisiones de dictámenes o de gabinete al detectar irregularidades que se encuadren dentro de las conductas contempladas como delito de defraudación fiscal o sus

equiparables (artículo 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación) informarán al coordinador y al jefe de departamento correspondiente de la detección de dichas irregularidades.

2.- El coordinador y jefe de departamento estudiarán el caso y verificarán que las irregularidades detectadas presenten las características de la defraudación fiscal o sus equiparables, una vez verificado lo harán del conocimiento del subadministrador en caso contrario, deberán informar invariablemente al subadministrador, razonando los motivos por los cuales consideran que no tienen las características señaladas sino que se trata de una irregularidad de carácter administrativo.

3.- El subadministrador deberá ratificar o rectificar que las irregularidades detectadas reúnan las características del delito de defraudación fiscal o sus equiparables y en su caso, someterá el asunto al acuerdo del administrador a fin de que se solicite la evaluación del mismo a la dirección de asuntos de defraudación fiscal.

4.- El administrador deberá tomar conocimiento de todos los casos que se pretendan implementar para dictamen técnico contable de defraudación fiscal.

- Si en el acuerdo que el administrador tenga con el personal encargado de la revisión se define que el asunto en cuestión no reúne los elementos para en su caso solicitar la evaluación del área central se ordenará el desahogo normal de la revisión por la vía administrativa.

- Si el administrador considera procedente el caso para tramite penal, deberá solicitar a la dirección de asuntos de defraudación fiscal la evaluación por medio de oficio a que se acompañará un informe detallado de las irregularidades detectadas en la auditoría, así como los motivos por los que se estima la procedencia penal del asunto omitiendo en dicho informe el nombre del contribuyente señalando únicamente el número de la orden de visita.

- Será responsabilidad del administrador someter a evaluación de la dirección de asuntos de defraudación fiscal, todos los asuntos cuyas irregularidades presenten las características señaladas en el capítulo relativo a casos específicos de defraudación fiscal de este trabajo.

- De la evaluación que al efecto se lleve a cabo se levantará una cédula de evaluación asentándose las irregularidades presentadas, así como los procedimientos de auditoría sugeridos por el personal evaluador para la obtención de todas las pruebas y elementos necesarios que comprueben

razonablemente la existencia de las irregularidades constitutivas de la defraudación fiscal.

- Los plazos para el desahogo de los procedimientos necesarios se establecerán de común acuerdo entre el personal evaluador designado por la dirección de asuntos de defraudación fiscal y el subadministrador correspondiente, haciéndose constar dichos plazos en la cédula de evaluación.

- Cuando a juicio de la administración se encuentren desahogados todos los procedimientos sugeridos, recabadas las pruebas y elaborados los papêles de trabajo correspondientes deberán informarse por escrito los resultados a la dirección de asuntos de defraudación fiscal a efecto de que ésta analice y valore dicho resultado.

II. DIRECCIÓN DE ASUNTOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

1. Evaluación de los casos de defraudación fiscal.

1.1. Será asignada por coordinación de administración fiscal federal la jurisdicción de cada subdirección del área de asuntos de defraudación fiscal. Las que atenderán los requerimientos de evaluación que correspondan a su competencia, aunque podrán intervenir en otra coordinación distinta cuando así se requiera de acuerdo a las cargas de

trabajo existentes previo aviso de comisión firmada por el Director.

1.2. Una vez definidos los requerimientos de evaluación cada subdirector elaborará un programa de trabajo, estableciendo en forma coordinada con la administración las fechas posibles de evaluación a fin de que estas tengan preparados los expedientes relativos.

1.3. Constituido el personal evaluador en la coordinación o administración que corresponda evaluará los casos que le sean sometidos a su consideración pudiéndose presentar cualquiera de las siguientes situaciones:

- a). Que el caso sea procedente.
- b). Que el caso no proceda.
- c). Que se presuma procedente pero quede sujeto al desahogo de procedimientos adicionales. Para tal efecto, se llenará una cédula de evaluación en la que se asienten las irregularidades observadas, las pruebas con las que se soporten y los procedimientos pendientes para estar en posibilidad de elaborar el dictamen técnico contable o en su defecto las razones pormenorizadas por las que no proceda el caso.

1.4. Seleccionados los casos, el personal encargado de la evaluación deberá en coordinación con el subadministrador correspondiente acordar los procedimientos de auditoría necesarios a fin de que a partir de ese momento se efectúen los mismos y se inicie la elaboración de los papeles de trabajo señalando plazo para la terminación de procedimientos.

1.5. Definidos los procedimientos necesarios en forma coordinada entre el personal evaluador y el subadministrador correspondiente el personal de cada administración fiscal federal deberá llevarlos a cabo en la forma y plazos fijados en la cédula de evaluación correspondiente.

1.6. Concluido el plazo, la coordinación o administración fiscal federal que corresponda deberá informar a la dirección de asuntos de defraudación fiscal mediante oficio al que se acompañará un informe detallado de los resultados obtenidos.

1.7. Una vez recibido el informe antes referido se analizará, estudiará y se hará la valoración respectiva a fin de considerar la posibilidad de formular el dictamen técnico contable.

2. Formulación del dictamen técnico contable de defraudación fiscal e integración de anexos.

2.1. El enfoque técnico, contable y jurídico del dictamen estará a cargo de la dirección de asuntos de defraudación fiscal.

2.2. La formulación del dictamen técnico contable será responsabilidad de cada administración fiscal federal sin embargo, la dirección de asuntos de defraudación fiscal continuará apoyando a las administraciones fiscales en esta tarea.

2.3. La integración de anexos, certificación de documentos, elaboración de papeles de trabajo, mecanografía del dictamen y el fotocopiado correspondiente, estarán a cargo de las propias administraciones fiscales federales.

2.4. La evaluación, supervisión, enfoque, direccionamiento, apoyo técnico, la elaboración del perjuicio fiscal, el planteamiento y defensa técnica del asunto ante la Procuraduría Fiscal de la Federación, Procuraduría General de la República y juzgados del Distrito, su trámite y seguimiento estará a cargo de la dirección de asuntos de defraudación fiscal.

En su oportunidad, los peritos que firman el dictamen contable, así como el personal de las áreas operativas

que hayan intervenido en el levantamiento de actas en que se hagan constar hechos relativos a la revisión efectuada deberán concurrir ante el agente del ministerio público federal que tenga a su cargo el caso para ratificar los hechos consignados en el dictamen técnico contable y en su caso hacer aclaraciones.

Por razones de orden práctico los dictámenes deberán ser firmados por contadores públicos titulados adscritos a la dirección de asuntos de defraudación fiscal, ya que de requerirse su presencia con motivo de la ratificación de los mismos evitará la movilización y desplazamiento del personal de las administraciones fiscales federales agilizándose el trámite toda vez que la presentación de las querellas es ante la Procuraduría General de la República en el Distrito Federal. El procedimiento anterior será modificado cuando se lleve a cabo la desconcentración de esta función por parte de la Procuraduría General de la República y de la Procuraduría Fiscal de la Federación lo que permitirá que la misma lo lleve a cabo directamente el personal de las administraciones fiscales federales.

PROCEDIMIENTOS PARA EL MANEJO DE LOS CASOS TURNADOS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL (DIRECCIÓN DE ASUNTOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL).

Una vez formulado el dictamen técnico contable de defraudación fiscal e integrados debidamente sus anexos por la administración fiscal se procederán conforme a lo siguiente:

1. El subdirector encargado de la coordinación y apoyo técnico al arrea revisora de que se trate, evaluará si el dictamen se encuentra debidamente enfocado y redactado y verificará si los anexos del mismo contienen todas y cada una de las pruebas necesarias para demostrar la existencia de la defraudación y de ser así lo comunicará a la administración para que ésta remita el dictamen y sus anexos a la dirección de asuntos de defraudación fiscal para su trámite ante la procuraduría fiscal de la federación.

2. La dirección de asuntos de defraudación fiscal formulará la determinación del perjuicio fiscal correspondiente y verificará si jurídicamente procede someter el asunto para su trámite penal pudiendo en su caso, requerir a las áreas operativas pruebas adicionales para soportar dicha determinación.

3. La dirección de asuntos de defraudación fiscal una vez determinado el perjuicio fiscal correspondiente remitirá mediante oficio dirigido al C. Procurador Fiscal de la federación el original del dictamen y sus anexos, así como seis copias certificadas de los mismos y del perjuicio fiscal dicho oficio lo firmará el C. Director General de Auditoría Fiscal Federal, previa aprobación del caso.

4. La Procuraduría Fiscal de la Federación, previo estudio del dictamen y de los anexos así como del perjuicio fiscal correspondiente, podrá solicitar elementos adicionales los que deberá aportar la administración fiscal que corresponda y en su caso formulará de juzgarlo procedente la querrela por defraudación fiscal o bien podrá devolver los asuntos cuando considere que no se reúnen los elementos necesarios en cuyo caso la dirección de asuntos de defraudación fiscal comunicará a la administración para que continúe el trámite por la vía administrativa.

5. Elaborada la querrela, la procuraduría fiscal de la federación turnará el caso a la Procuraduría General de la República a efecto de que se inicie la averiguación previa y de reunirse los elementos constitutivos del delito, Ejercite la acción penal correspondiente solicitando asimismo la orden de

aprehensión de los presuntos responsables al Juez Penal que conozca de la causa. Recibido el caso por la Procuraduría Fiscal de la Federación, es responsabilidad de ésta el trámite penal del mismo.

No obstante lo anterior la dirección de asuntos de defraudación fiscal, como área de enlace con la Procuraduría Fiscal de la Federación mantendrá informadas a las áreas revisoras del trámite penal de sus asuntos.

6. El Juez de Distrito que conozca el asunto deberá evaluarlo y en su caso librar las órdenes de aprehensión en contra de quienes considere responsables de la comisión del delito de defraudación fiscal.

7. La Policía Judicial Federal será la encargada de ejecutar las órdenes de aprehensión y una vez detenidos los presuntos responsables serán puestos a disposición del Juez que conoce del asunto para que dentro de las 72 horas siguientes les tome declaración y dicte su formal prisión o libertad por falta de méritos.

8. El Juez que conoce el asunto a partir del momento en el cual se encuentren sujetos a proceso los presuntos responsables

del delito será quien resuelva si éstos son o no responsables del delito de defraudación fiscal, debiendo valorar todas y cada una de las pruebas aportadas tanto por el Ministerio Público como por la defensa de los contribuyentes, Representantes o copartícipes. En la resolución que al efecto se dicte en el proceso penal no podrá condenarse a la reparación del daño causado al Fisco Federal, por lo que corresponderá a las Autoridades Fiscales conforme lo dispone el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, atendiendo a la normatividad relativa al "Trámite de expedientes relativos a casos penales" y "Pago de créditos tratándose de asuntos penales", expedidos por la dirección de normatividad de la dirección general de auditoría fiscal federal, siendo en consecuencia las áreas operativas las que en su momento deberán concluir los procedimiento y determinar dichos créditos.

LINEAMIENTOS RELATIVOS AL PAGO DE CRÉDITOS RELACIONADOS CON ASUNTOS ENVIADOS A LA DIRECCIÓN DE ASUNTOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Quando con motivo de la evaluación de un caso se considere que éste procede para trámite penal la área revisoras deberán abstenerse de emitir autorizaciones de pago en parcialidades o en las que determinen presuntivamente los impuestos a cargo, a menos que el presunto responsable del delito de defraudación fiscal se encuentre formalmente preso y solicite por escrito se le autorice a cubrir su adeudo fiscal atendiendo a la normatividad expedida al respecto. Igualmente deberán abstenerse de informar al contribuyente o su representante legal que su caso se está tramitando por vía penal, sin que ello impida el que se le puedan proporcionar verbalmente el monto del crédito a su cargo pero únicamente con el fin de que si así lo desea, presente declaraciones complementarias de corrección fiscal.

Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación el pago de los créditos a cargo de los contribuyentes no será considerado espontáneo, por lo que deberán cubrir las multas correspondientes en los términos de lo señalado por la fracción! Del artículo 76 del citado

ordenamiento. El hecho de haberse cubierto los créditos a cargo del contribuyente, no impedirá el que se formule la querrela correspondiente atendiendo a lo dispuesto por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

4.2.- ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SU PERSPECTIVA A FUTURO.

En principio, la actitud del hombre se debate entre dos puntos fundamentales; el actuar bien, según la ciencia jurídica, el seguir las normas; o el actuar mal, o sea contravenir dichas disposiciones, lo cual hace que la norma jurídica lo sancione en diversas formas, en atención de que el mismo hombre el que hace lo prohibido; o bien realiza una omisión castigada por las reglas establecidas por el Derecho, y en ambas actitudes el individuo ha desobedecido la norma de conducta a seguir. Es precisamente en base a este principio, que el derecho tiene la posibilidad de castigar al sujeto que no acepta las disposiciones jurídicas, y por esto le impone una pena; a modo de ejemplo, sanción pecuniaria o de privación de su libertad, facultad de la que goza el Estado, por el simple hecho de ser el vigilante de que se cumplan las leyes.

Pues bien, en materia tributaria, existen castigos de tipo administrativo (sanciones por cometer una o varias infracciones) y penas de tipo corporal (por la comisión de algún delito fiscal), y en términos generales podemos decir que lo que se castiga principalmente, es la defraudación fiscal. Lo cierto es que existen innumerables "causas" por las que el contribuyente mexicano no paga sus impuestos o lo hace de una manera espontánea. Nuestro país, tiene un alto grado de defraudación y de evasión: el sistema fiscal implementado en México no es lo suficientemente eficaz para evitarlo. Los únicos que pagan correctamente son todos aquellos que se encuentran "cautivos" o que sufren el impacto del impuesto por traslación como lo es el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, etc. Las sanciones cada vez que son mayores, y se ha ajustado la legislación para dotar al Fisco de amplias facultades para proceder con los incumplidos y esto no parece preocupar a los contribuyentes cuando mucho, se escuchan aisladamente algunos quejidos sobre la dudosa constitucionalidad de algunos mecanismos. Aproximadamente, el 15% de los contribuyentes proporcionan el 80% de la recaudación. El otro 85% proporciona solo un 20% de lo recaudado. (18)

18) URESTI ROBLEDO HORACIO, Sociología del Impuesto, Edición conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, tomo V, México 1988, Pág. 612

La Defraudación se presenta con mayor intensidad a niveles medio y bajo y dado el monto a recaudar, el Fisco prefiere ejercer la fiscalización sobre las grandes empresas a efecto de mantener el nivel deseado de recaudación. La mayoría de esas empresas se encuentran dictaminadas para efectos financieros y fiscales, lo que facilita su revisión. Algunos de los contribuyentes medianos y pequeños, a falta de una buena función verificadora, omiten el pago del impuesto, y se arriesgan a soportar la visita domiciliaria, la que se realizará con pocas posibilidades.

Según cálculos hechos tomando en cuenta la fuerza fiscalizadora y el universo de contribuyentes, diez años no serán suficientes para que cada contribuyente sea visitado tan solo una vez, de manera que las posibilidades de defraudación son muchas.

Las sanciones altas, e incluso la sanción corporal no parecen influir en aquellos cuya principal actividad consiste en engañar al Fisco. Del análisis hecho al Delito de Defraudación Fiscal señalamos que esto puede derivar de alguna de las siguientes cuestiones:

1. La carga fiscal excesiva que atenta contra el patrimonio del contribuyente.

En este caso, vemos las reclamaciones de ciertos contribuyentes que alegan que la carga fiscal no es proporcional ni equitativa, sobre todo para las pequeñas y medianas empresas, situación que incluso se ha reconocido respecto del Impuesto Sobre la Renta, en su desproporcionada tasa del 42%, la cual ha sido declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que quizá sea motivo de Defraudación.

2. La mala redacción de preceptos legales en materia fiscal. Aquí, los doctos en la materia se inclinan a manifestar que el sistema fiscal es muy complejo y con frecuencia no tiene las exigencias mínimas de claridad, sencillez y justicia, imprescindibles para alcanzar una Política Fiscal eficaz.

3. Expedición de disposiciones complementarias que modifican o nulifican un precepto tributario. El desaliento corre en las filas de los contribuyentes cuando el sistema tributario se complica con tecnicismos y cada año se modifican las reglas. Esto provoca problemas de incumplimiento. En estos últimos años se ha venido observando una excesiva carrera reformista, un verdadero caos creado con el motivo de tan intensa reforma. Parece que de un solo golpe se ha querido acabar con el viejo sistema tributario, como si se quisiera competir con los sistemas extranjeros. Muchas reformas han simplificado el Régimen Fiscal

y han cumplido con el objetivo trazado, pero otras han complicado el quehacer cotidiano.

La intensa reforma de Leyes Tributarias, Reglamentos y Circulares parecen un caso patológico, muchos experimentos han dado la impresión de que falta madurez, ya que lo que hoy es plenamente justificable, al año pasa al archivero de errores. La Legislación Tributaria Mexicana se encuentra bien lejos de la estabilidad; las figuras no son lo suficientemente maduras, por que no se les deja madurar; en este aspecto, las Legislaciones Civil, Mercantil y penal han observado mayor estabilidad. Tales figuras son más duraderas; las Tributarias, efímeras. (19)

4. Políticas erróneas en el ejercicio del gasto Público.

Muchos contribuyentes defraudan pensando que parte de lo que se recauda por contribuciones, se desvía de los fines normales que debe cubrir el Gobierno del Estado y va a engrosar los bolsillos de los servidores públicos.

5. Ignorancia de las Obligaciones Tributarias por falta de información al respecto.

19) URESTI ROBLEDO HORACIO, OP. CIT , Pág 612 y SS

El cúmulo de obligaciones tributarias, aunado a los tramites de naturaleza administrativa (sanitarias, ecológicas, laborales, comerciales, estadísticas, etc.) que se exigen a nivel Federal, mas las Estatales y Municipales, crean una desmedida "presión múltiple" sobre los gobernados, que en otros países de mayor grado de evolución que el nuestro. Está siendo ya considerada como causa de violación a los derechos que asisten a la ciudadanía.

Finalmente, los sistemas de control tan meticulosos que se han implantado por ahora, implican una pesada carga económica y administrativa para los contribuyentes y una distracción de sus actividades productivas, pues ineludiblemente tiene que estar expidiendo y recabando cientos y cientos de documentos, para que se den los efectos del cruzamiento de datos e información sobre retenciones que persigue el Erario Federal. (20)

6. Lenta administración de la Justicia Administrativa.

La lentitud en los tramites de los recursos administrativos y los del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la federación, hace

20) RUEDA HEDUAN IVAN, Los Siete Pecados Capitales en Materia Fiscal, Ediciones fiscales ISEF, México 1991, Pág. 29

pensar varias veces a los contribuyentes, acerca de impugnar resoluciones hacendarias, puesto que aquellas que finque un crédito fiscal deben estar garantizadas durante el tiempo que dure la Secuencia Procesal Administrativa y Judicial, y además en el supuesto de perder el caso, se tendrá que cubrir dicha contribución actualizada, mas los recargos causados por todo el tiempo que transcurra, desde que se debió haber pagado el tributo, hasta que efectivamente se cubra en su totalidad.

Por este motivo, algunos contribuyentes prefieren quedar en el anonimato antes que exponerse a las arbitrariedades en que incurren ciertos funcionarios, que pueden combatirse, pero con estas desventajas.

7. Por nula conciencia de algunos particulares del deber de contribuir.

Omitir el pago de los impuestos no es un fenómeno atribuible solo a la época actual, ni se ubica solamente en áreas geográficas determinadas. Desde siempre el contribuyente ha tratado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que puede afirmarse que este fenómeno surge simultáneamente al nacimiento de los impuestos.

Entre los factores que contribuyen a la existencia del fraude fiscal, pueden destacarse los siguientes:

En primer lugar la tendencia natural de los individuos a impedir que su patrimonio se disminuya; entre ellas podemos considerar la existencia de una presión fiscal que puede sentirse excesiva por los contribuyentes, la que produce un círculo vicioso doble: por una parte, el contribuyente omite el pago de los impuestos que le corresponden considerando que el Estado aumenta formalmente la presión para compensar el Fraude y por su parte, el estado incrementa las cuotas de los impuestos para atenuar los efectos del aumento del Fraude. En la actualidad la Defraudación está muy generalizada y resulta preocupante por los graves prejuicios materiales que ocasiona.

Tomando en cuenta la diversidad de funciones que corresponde cumplir al impuesto en el estado social del derecho, se afirma que la defraudación puede considerarse como una de las mas graves patologías de la actual sociedad y puede decirse que el nivel de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales pudiera considerarse como un adecuado parámetro para medir con bastante precisión el grado de un desarrollo y de integración socioeconómica de un pueblo determinado; en la medida en que se incrementan los

niveles de defraudación Fiscal, se disminuyen las posibilidades de desarrollo económico de un país.

El auténtico Sujeto Pasivo de la defraudación Fiscal es la colectividad, ya que el estado dispone de medios para atenuar la disminución de recursos que conlleva la defraudación. (21)

Pensamos que para evitar esta clase de situaciones, el Gobierno del Estado debe mejorar la educación de los gobernados, a medida de que se cree conciencia fiscal y verdaderamente se simplifique el pago de contribuciones, se logrará abatir el no pagar los tributos.

En el establecimiento de todo impuesto, el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como un causante será realmente el pagador del mismo; cual será la reacción de la Economía Nacional y, en especial, de la actividad

21) García Domínguez Miguel Ángel, Los Delitos Fiscales, Aparecido en los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México 1987, Pág 291.

que quedará gravada, si se dará un origen a la emigración de la fuente afectada, si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende ganar; si se dará origen a una fuerte evasión ilegal. (22)

De todo lo antes expresado, concluimos que se requiere de un cambio de actitudes tanto de los Sujetos Pasivos del tributo, como de los servidores públicos adscritos al Sujeto Activo en el sentido de actuar correctamente y cumplir las disposiciones legales sobre la materia. A este respecto cabe mencionar que en los últimos años ha sido política seguida por el Gobierno Federal, el proceder en contra de aquellas personas que no cumplen adecuadamente con el pago de tributos, persiguiendo dos finalidades principales, que son:

Primera, obtener a través de la amenaza de sufrir una pena privativa de la libertad, la regularización de un gran número de contribuyentes, a fin de que se incorporen de esta forma al grupo de "causantes cumplidos", lo que hace que el Gobierno mejore sus ingresos por la vía de contribuciones

22) Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1976, Pág 103

saneando las finanzas públicas, y; Segunda, utilizar en aquellas personas que han incumplido con el pago de contribuciones, la medida de presión consistente en sujetarlas a un proceso penal, con el objeto de lograr la recuperación de los tributos omitidos, más sus accesorios, como lo son la actualización, los recargos, multas y gastos de ejecución.

Como vemos, en este tipo de acciones, el ejecutivo de la unión trata de recaudar mayores cantidades de dinero. En virtud de la imposibilidad de seguir obteniendo fondos vía endeudamiento externo. Por otra parte se ha hecho amplia difusión en los medios de información masiva, sobre la necesidad de cubrir correctamente los tributos, en beneficio de todos, y de la tranquilidad que otorga el hacerlo; resultando el hecho de que se actúa y actuará en contra de las personas consideradas como "Delincuentes Fiscales".

Así las cosas, podemos comprender ampliamente la necesidad de reprimir a los sujetos que infrinjan las disposiciones legales en materia fiscal, mismas que se encuentran compiladas en el Código Fiscal de la Federación (artículos del 70 al 115 BIS), normatividad que contempla los casos de infracción y que además, tipifica los delitos fiscales.

4.2.1.- EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL SE DEBE TIPIFICAR CON MAYOR PRECISIÓN BAJO CRITERIOS MAS EXACTOS.

Respecto a este tema, encontramos que el código de la materia no sigue un criterio definido en cuanto a su tipificación y denominación, puesto que a ciertas conductas calificadas como delictuosas, si las tipifica y les atribuye un nombre, pero en otras solamente considera como delito un acto, describiendo la forma de cometerlo, sin darle una designación; lo que no contradice el principio contenido en la Máxima Latina que reza:

"Nullum crimen nulla poena seine lege" o sea, es nulo el delito y la pena si no hay ley que los establezca. En el primer supuesto, mencionamos el artículo 109 del Código Fiscal de la federación, a través de sus cinco fracciones, establece diversos delitos que se equiparan legalmente al delito de Defraudación fiscal, los que se describen a continuación:

1. Artículo 109. "Será sancionado con las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, quien:

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

La fracción I del numeral 109 no precisa que se entienda legalmente por deducciones. Sin embargo, el artículo 75 fracción II inciso a), del mismo Código, pudiera servir para determinar que debe entenderse por deducciones falsas. (23)

Así pues, por deducciones falsas legalmente se entiende:

a) Las que pretenden ampararse con documentos falsos, por ejemplo, documentos procedentes de Personas Físicas o Morales inexistentes; y

b) Las que pretenden ampararse con documentos en los que se hacen constar operaciones inexistentes, por ejemplo, cuando la persona Física o Moral que supuestamente los expidió, si existe, con la salvedad de que las operaciones que se consignan en tales documentos no se realizaron.

23) Artículo 75, Fracción II, Inciso a: "II También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos

a) que se haga uso de documentos falsos o en los que se haga constar operaciones inexistentes"

este delito puede cometerse de las siguientes dos formas:

- Cuando se consignan en las declaraciones ingresos menores a los realmente obtenidos.
- Cuando se consignan en las declaraciones ingresos menores a los determinados conforme a las leyes.

Debe tenerse presente que cuando las Autoridades Fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación previstas en las siete fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, revisan la situación fiscal de un contribuyente, pueden presentarse las siguientes dos alternativas:

a) Que las Autoridades Fiscales conozcan la situación fiscal real del contribuyente, por haber contado durante la realización de su revisión con todos los elementos contables y fiscales necesarios para ello; o

b) Que las autoridades fiscales no puedan conocer la situación fiscal real del contribuyente, por no contar con todos los elementos contables y fiscales necesarios para ello, por causa graves imputables exclusivamente al contribuyente, causas que además deben encontrarse

determinación presuntiva, como en el cual las autoridades Fiscales podrán y deberán determinar presuntivamente, entre otras cosas, los ingresos del contribuyente revisado, desde luego observando fielmente el procedimiento de determinación presuntiva que legalmente resulte aplicable al caso concreto estándose en presencia de ingresos determinados conforme a la ley.

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, a lo largo de seis fracciones, contempla en forma limitativa los casos en los cuales es procedente la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, y del valor de los actos, actividades (ingresos) o activos, por los que deban pagar contribuciones.

Por su parte, el artículo 56 del código fiscal de la federación, señala los procedimientos que puedan y deban desarrollar las Autoridades Fiscales para efectuar la determinación presuntiva de los ingresos brutos de los contribuyentes, y del valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones.

El artículo 59 del Código fiscal de la Federación, establece algunas presunciones legales, que admitan prueba en

contrario y que puedan ser desvirtuadas por el particular, presunciones legales relacionadas con la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones.

El artículo 60 del Código Fiscal de la federación, establece el procedimiento legal para convertir el importe de adquisiciones no registradas en la contabilidad, que se determinan por la Autoridad Fiscal.

El artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando los contribuyentes se coloquen en algunas de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del mismo Código, pero no se pueden comprobar sus ingresos, así como el valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones, por el periodo objeto de revisión, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las dos operaciones que se mencionan en las fracciones I y II.

Finalmente el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, establece que para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las Autoridades Fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentación de terceros relacionados

con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas, en los casos que en forma limitativa se consignan en las cuatro fracciones de dicho numeral 62.

Pues bien si se consignan en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los determinados presuntivamente por las Autoridades Fiscales conforme a los citados artículos 55, 56, 59, 60 y 62 del Código Fiscal de la federación, se comete un Delito Fiscal que se equipara a la Defraudación Fiscal.

De acuerdo con la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, solo puede ser cometido por Personas Físicas, y por cierto, únicamente por aquellas que perciban dividendos, honorarios, o en general presten un servicio personal independiente o estén dedicadas a actividades empresariales, por lo que las Personas Físicas que no estén en estas situaciones, y las personas morales no pueden incurrir en la comisión de este delito. Inclusive, el procedimiento previsto en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, expresamente se refiere a Personas Físicas, lo que corrobora nuestro criterio, dicho numeral 75, en su primer párrafo, indica que: "cuando una Persona Física realice en un año de calendario

erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue.

Se comete este delito cuando se realizan en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio, podrán presentarse las siguientes dos situaciones:

a) Por ejemplo, un contribuyente en el año de 1992 declara ingresos menores a los que realmente obtiene, y debido a ello, en 1992 está en condiciones de realizar erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio de 1992 y así lo hace, no pudiendo comprobar el origen de la discrepancia a las Autoridades Fiscales, motivo por el cual, acertadamente será sancionado con las mismas penas del Delito de defraudación Fiscal.

b) En otro ejemplo, un contribuyente que en ejercicios anteriores, 1980, 1981, 1982, 1983, 1984 y 1985, tributando como contribuyente menor, evadió enormes cantidades de dinero por concepto de contribuciones a su cargo, en el año de 1992 tiene la firme voluntad de pagar las contribuciones a su cargo, motivo por el cual declara sus ingresos obtenidos en el año de 1992 en la cantidad correcta, no obstante lo cual, por toda la

riqueza que adquirió y acumuló en los años de 1980 a 1985, cuando evadió impuestos en forma considerable, en 1992 está en condiciones de realizar erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio de 1992, y así lo hace no pudiendo comprobar el origen de la discrepancia a las Autoridades Fiscales, motivo por el cual será sancionado con las mismas penas de Delito de Defraudación Fiscal.

Como vemos, en este segundo caso, las Autoridades Fiscales estarán en posibilidad de ejercitar acción penal en contra de un contribuyente, no por las cantidades que omita en un ejercicio determinado, sino por las cantidades que erogue en un ejercicio determinado, derivadas de evasiones de impuestos en que incurrió en ejercicios anteriores.

Con este delito que se equipara a la Defraudación Fiscal, se abre la posibilidad para las Autoridades Fiscales ejerciten la acción penal en contra de contribuyentes que evadieron contribuciones en ejercicios anteriores, y que por ello están en condiciones de realizar erogaciones superiores a los ingresos que declaran en un ejercicio fiscal concreto, y así lo hacen.

Este delito equiparable a la Defraudación Fiscal , permitirá a las Autoridades Fiscales lo siguiente:

A. Sancionar penalmente a Personas Físicas que omitieron contribuciones en ejercicios anteriores, y que por ello pueden realizar erogaciones superiores a los ingresos declarados en un ejercicio determinado; y

B. Recuperar las contribuciones omitidas en ejercicios anteriores, ya que al gastarlas en 1992, por ejemplo, las erogaciones que superen a los ingresos declarados en dicho ejercicio de 1992 se considerarán ingresos omitidos en 1992, con la consecuente determinación de contribuciones omitidas, aunque tales ingresos se hayan omitido realmente, por ejemplo en 1978. Con este nuevo delito equiparable a la Defraudación Fiscal, que por cierto entró en vigor el 1º de enero de 1992, se pretende dar una segunda oportunidad a las autoridades Fiscales para proceder penalmente en contra de la Personas Físicas que omitieron contribuciones en ejercicios anteriores, en contra de las cuales no se procedió penalmente cuando incurrieron en la omisión, para que se proceda penalmente en su contra cuando gasten el dinero producto de dicha omisión. Así, las Autoridades Fiscales podrán proceder penalmente en contra de las Personas Físicas, en los siguientes dos momentos:

- a). Cuando omitan el pago parcial o total de contribuciones;
- b). Cuando gasten el dinero producto de dicha omisión total o parcial de contribuciones.

No basta con que la Persona Física que percibe dividendos, honorarios o en general presta un servicio personal independiente o está dedicada a actividades empresariales, realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio, para que se configure la comisión del Delito fiscal que se examina, en tanto que se requiere además que dicha Persona Física 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, según se indica con claridad en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, si una Persona Física que percibe dividendos, honorarios o en general presta un servicio personal independiente o está dedicada a actividades empresariales, realiza en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio, pero dicha Persona Física si comprueba 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 Rente, según se indica con claridad en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, entonces no se configurará la comisión de este Delito Fiscal.

- El artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

"Será sancionado con las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, quien:

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".

Este delito pueden cometerlo las siguientes Personas Físicas o Morales:

a). Los retenedores (por ejemplo, las personas que pagan a sus trabajadores y empleados salarios y sueldos superiores al salario mínimo general deben retener el Impuesto Sobre la Renta causado por dichos trabajadores y empleados, y enterarlo al Fisco Federal); y

b). Las personas a quienes las Leyes imponen la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes (por ejemplo, en algunas ocasiones, los Notarios Públicos que al celebrar determinadas operaciones y contratos, deben recaudar de las partes que celebran tales operaciones y contratos, las contribuciones que a su cargo se generan).

Pues bien, los retenedores y las personas a quienes las Leyes imponen la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, incurren en la comisión de este delito, equiparable a la Defraudación Fiscal, cuando omiten enterar a las Autoridades Fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado.

En este caso, para que se configure la comisión de este Delito Fiscal, es indispensable que primero se haya realizado la retención o recaudación de contribuciones, y que posteriormente dichas cantidades retenidas o recaudadas no se enteren o entreguen a las Autoridades Fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca.

Por lo tanto, si la persona que debe retener o recaudar contribuciones, no lo hace, no se podrá configurar la

comisión de este Delito Fiscal, que se comete precisamente cuando se omiten enterar a las Autoridades Fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado.

Siendo así, se pueden sostener las siguientes dos conclusiones:

a). Si el retenedor o la persona a quien la Ley le impone la obligación de recaudar contribuciones a cargo de contribuyentes, no retiene ni recauda cantidad alguna por concepto de contribuciones, este Delito Fiscal no puede configurarse.

b). Si el retenedor o la persona a quien la Ley le impone la obligación de recaudar contribuciones a cargo de contribuyentes, sí retiene o sí recauda contribuciones, y posteriormente no entrega o entera a las Autoridades Fiscales tales cantidades retenidas por concepto de contribuciones, dentro del plazo que la Ley establezca, se configurará la comisión de este Delito Fiscal. Tal y como está redactada la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la federación, parece ser que este Delito fiscal se sanciona penalmente en los siguientes dos casos:

a). Cuando se omiten enterar a las Autoridades Fiscales, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado; y,

b). Cuando se enteren a las Autoridades Fiscales, espontánea, pero fuera del plazo que establece la Ley, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubiere retenido o recaudado.

Entonces pues, tal parece que este Delito Fiscal se sanciona penalmente aun cuando en forma espontánea, pero extemporánea, se enteren a las Autoridades Fiscales, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado.

Sin embargo, lo anterior no es así, ya que si en forma espontánea, extemporáneamente se enteran a las Autoridades Fiscales, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado, en este caso no se sancionará penalmente este Delito Fiscal, atento al contenido del cuarto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la federación, que dispone lo siguiente:

"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 las Autoridades Fiscales descubran 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".

Así las cosas, si al iniciar la revisión de la situación fiscal de un particular, las Autoridades Fiscales detectan que este enteró espontánea, pero extemporáneamente, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, enteró que se realizó antes de que las Autoridades Fiscales descubrieran la omisión, o mediara requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, en este caso, no se formulará querrela.

En cambio, si durante la revisión de la situación fiscal de un particular, las Autoridades Fiscales detectan que éste enteró en forma extemporánea, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, enteró

que se realizó después de que las Autoridades Fiscales descubrieran la omisión, o mediara requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, en este caso, si se podrá formular querrela.

Precisamente, el artículo 73, primer párrafo, del Código fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

"No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales...".

Entonces pues, si cuando se cumplen en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales, legalmente no procede la imposición de sanciones administrativas (multas), por analogía y aún por mayoría de razón, tampoco procede que se apliquen sanciones penales (prisión), máxime que existe un principio general del Derecho que estatuye que "Donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición".

- El artículo 109, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

"Será sancionado con las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, quien:

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

Este Delito Fiscal se comete en alguna de las dos formas siguientes:

a). Cuando una persona se beneficia sin derecho de un subsidio; y,

b). Cuando una persona se beneficia sin derecho de un estímulo fiscal.

Presupuesto para la comisión de este Delito Fiscal, lo constituye el hecho de que el beneficio lo obtenga la persona sin tener derecho para ello, pues si la persona si tiene derecho a algún estímulo o subsidio fiscal, entonces no se configurará la comisión de este delito. Por lo tanto, si una persona se beneficia de un subsidio o estímulo fiscal, en cantidad mayor de la debida, su proceder será ilegal, pero no delictivo, ya que dicha persona si tiene el derecho de beneficiarse con subsidios o estímulos fiscales, con la salvedad

de que el plazo que se plantea, se habrá beneficiado en cantidad mayor de la debida de un subsidio o estímulo fiscal, proceder este último que no está tipificado como delito equiparable a la Defraudación Fiscal.

- El Artículo 109, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

"Será sancionado con las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, quien:

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal":

Este delito se comete cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos. Los dos o más actos relacionados entre ellos se realizan con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

No se comete este Delito Fiscal cuando el obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco federal no es el único propósito, sino un propósito dentro de otro u otros.

De esta manera, si se realizan dos o más actos relacionados entre ellos, con varios propósitos, entre los cuales se encuentra el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, no se cometerá este delito, que para su comisión exige de un propósito único de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Nuevamente, el artículo 109, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación es omiso al respecto, y no precisa el significado de la expresión "beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal", ni en que casos se presenta esta situación.

Sin embargo, el artículo 76, penúltimo párrafo, del mismo Código, sí señala con claridad en qué casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal este numeral 76, en su penúltimo párrafo, dispone lo siguiente:

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda, en estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido".

Entonces, se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal en los siguientes seis casos:

a). Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.

b). Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor a la que corresponda.

c). Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.

d). Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.

e). Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho; y,

f). Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

Así las cosas, este delito equiparable a la Defraudación Fiscal, previsto en la fracción IV del artículo 109

del Código Fiscal de la Federación, se comete en los siguientes seis casos:

a). Cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de tramitar y obtener una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.

b). Cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de tramitar y obtener una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.

c). Cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de efectuar acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.

d). Cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de efectuar un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.

e). Cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de efectuar una compensación indebida, a la que no se tiene derecho; y,

f). Cuando se realizan dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de efectuar una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

En ningún caso distinto podrá configurarse la comisión de este Delito Fiscal equiparable a la Defraudación Fiscal.

- El artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

"Será sancionado con las mismas penas del Delito de Defraudación Fiscal, quien:

V. Sea responsable por omitir presentar, por mas 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".

Ahora bien, solo pueden omitir presentar una declaración, precisamente la persona que tiene la obligación legal de presentarla. Una persona que no tiene la obligación legal de presentar una declaración, no puede omitir tal

declaración, ya que la omisión implica el incumplimiento de una obligación legal.

Por lo tanto, será delincuente precisamente la persona a quien la Ley le impone la obligación de presentar dicha declaración, es decir; será delincuente el contribuyente, esto es, la Persona Física contribuyente o la Persona Física representante legal de la Persona Moral contribuyente.

Para evitar incurrir en el delito que nos ocupa, el contribuyente ya sea Persona Física o el representante legal del contribuyente Persona Moral, deberán cerciorarse directamente que las declaraciones del ejercicio sean presentadas con oportunidad, debiendo conservar en su poder una copia debidamente sellada de la misma.

No bastará con firmar la declaración del ejercicio y dar el dinero para cubrir las contribuciones declaradas. Será necesario constatar que efectivamente la declaración del ejercicio fue presentada en su oportunidad, pagando las contribuciones correspondientes, para evitar correr riesgos innecesarios.

Inclusive, pudiera ser recomendable que cuando el contribuyente ya sea Persona Física o Persona Moral, encargue a su empleado o al Contador Público independiente el pago de las contribuciones a su cargo, lo haga entregándole un cheque certificado en favor de la Tesorería de la Federación, de tal suerte que dicho empleado o profesionista no pueda sustraer dicho dinero a otros fines, como desafortunadamente ocurra con mayor frecuencia de la deseada.

En efecto, se han presentado casos en los cuales; los contribuyentes han entregado a sus empleados o Contadores Públicos independientes durante años, las cantidades que estos les han pedido para pagar las contribuciones a su cargo, y posteriormente, cuando las Autoridades Fiscales les realizan una revisión de su situación fiscal, dichos contribuyentes descubren que sus empleados o Contadores Públicos independientes no han pagado las contribuciones a su cargo y, en algunos casos, que ni siquiera han presentado las declaraciones periódicas que la Ley exige.

Concluyendo, para evitar incurrir en la comisión de este Delito Fiscal, pudiera ser recomendable observar las siguientes recomendaciones:

a). Estar al pendiente de que se presenten todas las declaraciones periódicas que legalmente se exigen.

b). Entregar al empleado o al Contador Público independiente, el dinero para el pago de las contribuciones en cheque certificado en favor de la Tesorería de la Federación.

c). Recabar de inmediato, del empleado o del Contador Público independiente, una copia sellada de la declaración presentada, en la que aparezca el pago efectuado.

Es cierto que el Delito Fiscal que se examina solo se comete cuando la declaración no presentada es la de un ejercicio; sin embargo, pudiera ser conveniente constatar directamente que todas las declaraciones periódicas, y no solo las de un ejercicio, han sido presentadas, realizándose los pagos en forma correcta.

Por ello, cuando exista la duda acerca de si el empleado o el Contador Público independiente presenta o no las declaraciones a nuestro cargo que la Ley exige, es conveniente sustituirlos, pues de otra suerte existe el riesgo de que incurramos en la comisión de este Delito Fiscal, riesgo que no existe ninguna necesidad de correr.

Los empleados y Contadores Públicos independientes que prestan sus servicios al contribuyente que ha incurrido en la comisión de este Delito Fiscal equiparable a la Defraudación Fiscal, previsto en el artículo 109 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, pudieran ser también considerados presuntos responsables de la comisión de este Delito Fiscal y, por lo tanto, verse envuelto el problemas penales, si su actuación pudiera encuadrar en alguna de las hipótesis previstas en las siete fracciones del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, que se pudiera presumir que dichos empleados o Contadores Públicos independientes concertaron con el contribuyente la realización de este delito.

De ahí la importancia de que solo se acepte trabajar como empleado o como asesor contable o fiscal externo, de contribuyentes que evidentemente tengan la intención y la costumbre de cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales, entre ellas, la fundamental de presentar todas sus declaraciones periódicas sobre todo las de un ejercicio, pues de otra suerte existe el riesgo de enfrentar problemas penales y de pérdida de libertad que ninguna necesidad existe de correr.

Por lo tanto, no conviene ser empleado de contribuyentes que no tengan la intención de manejar sus cuestiones contables y fiscales con claridad y legalidad. Desde luego, si después de asumido el carácter de empleado de un contribuyente, se detectan anomalías, este será el momento preciso para renunciar al cargo de empleado de tal contribuyente. Igualmente no conviene ser asesor externo de contribuyentes que no tengan la intención de manejar sus cuestiones contables y fiscales con claridad y legalidad, si después de asumido el carácter de asesor fiscal externo de un contribuyente, se detectan anomalías, este será el momento para renunciar a su cargo.

Dada la elevada responsabilidad penal que se deriva de la comisión de Delitos Fiscales, no conviene establecer y mantener relaciones con contribuyentes que no se manejen con transparencia y legalidad, pues de otra suerte, aun cuando no se tenga intervención directa en la comisión de un Delito Fiscal, mientras se fincan responsabilidades puede ser uno molestado y privado de la libertad, por ser empleado o asesor contable o fiscal externo del contribuyente a quien se atribuye la comisión de un Delito Fiscal.

Para que se cometa el Delito Fiscal que nos ocupa, deben reunirse en forma conjunta los siguientes requisitos:

- a). Que se omita presentar, por mas de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las Leyes Fiscales y;
- b). Que se haya dejado de pagar la contribución correspondiente, es decir que en la declaración del ejercicio que se dejó de presentar por mas de seis meses haya resultado impuesto a cargo del contribuyente.

Estos dos requisitos deben reunirse conjuntamente, pues si solo se da uno de ellos, el Delito Fiscal que nos ocupa no se configurará. Entonces, si en la declaración del ejercicio que se omite presentar por mas de seis meses, no resulta impuesto a cargo del contribuyente, por presentarse en ceros o con saldo a favor, el Delito Fiscal que nos ocupa no se configurará. Sin embargo, para evitarse problemas aunque la declaración del ejercicio resulte en ceros o con saldo a favor, lo recomendable es presentarla con toda oportunidad, y con mayor razón si en ella resultó impuesto a cargo del contribuyente, pues en este último caso la omisión de su presentación por mas de seis meses si configurará el Delito Fiscal que nos ocupa.

Ahora bien, en la fracción V del artículo 109 del citado Código se indica que "... Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo IV del artículo anterior".

Sí la persona que omitió presentar, por mas de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las Leyes Fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, 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, espontáneamente presenta tal declaración del ejercicio pagando la contribución correspondiente, no se formulará querrela.

Consideramos que es innecesaria la inclusión de la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, del señalamiento en el sentido de que "... Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior", ya que dicho cuarto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación es aplicable a todas las fracciones del artículo 109 del mencionado código, aunque no se indique así expresamente en cada una de tales fracciones, pues en ellas se contemplan Delitos Fiscales equiparables a la Defraudación Fiscal, Delitos Fiscales a los que se les aplican las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal, por lo que las reglas del Delito de Defraudación Fiscal son aplicables a los Delitos Fiscales equiparables al mismo, en atención al principio general del

derecho que estatuye que "Donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición".

Así las cosas, si una persona consigna deducciones falsas en las declaraciones que presenta para efectos fiscales, pero 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, espontáneamente presenta una declaración complementaria en la que suprime tales deducciones falsas, cubriendo las contribuciones que resulten a su cargo, junto con sus accesorios, no se formulará querrela.

Igualmente, si una persona consigna en las declaraciones que presenta para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las Leyes, pero 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, espontáneamente presenta una declaración complementaria en la que declara sus ingresos correctamente, es decir, sus ingresos realmente obtenidos o determinados conforme a las

Leyes, cubriendo las contribuciones que resulten a su cargo, junto con sus accesorios no se formulará querrela.

Y así en todos los Delitos Fiscales previstos en las cinco fracciones del artículo 109 del citado Código Fiscal de la Federación.

4.2.2.- LOS PROBLEMAS DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUEDE LLEGAR A PRESENTARSE CON LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 115 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Con efectos a partir del 1º de enero de 1990, se introdujo una nueva figura delictiva en el Código Tributario encaminada a sancionar severamente ciertas maniobras financieras que recientemente se han venido implementando a gran escala y a nivel internacional con el fin de procurar una supuesta explicación legítima a voluminosas cantidades de dinero procedentes de actividades ilícitas, en especial del tráfico de estupefacientes.

Por su importancia y actualidad vamos a transcribir a continuación el texto íntegro del referido artículo 115

BIS, a fin de tomar dicha transcripción como punto de partida para formular posteriormente algunas consideraciones acerca de su contenido jurídico y de sus implicaciones prácticas.

Artículo 115 BIS: "Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita:

I. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:

- a). Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;
- b). Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar a alguna actividad ilícita, o
- d). Omitir proporcionar el informe requerido por la operación; o

II. Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país,

desde México al extranjero o desde el extranjero a México, con el propósito de:

- a). Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;
- b). Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c). Alentar a alguna actividad ilícita, o
- d). Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, cuando estos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las Autoridades o Tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de:

- a). Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- o
- b). Alentar a alguna actividad ilícita.

Igual sanción se impondrá a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que con el propósito de prestar auxilio o cooperación para evitar la identificación o localización de las sumas de dinero o bienes a que se refiere este artículo, no cumplan con la obligación de recabar o falseen la información sobre la identificación del cliente y la correspondiente operación, conforme a lo previsto en las disposiciones que regulan el sistema financiero.

Para los efectos de este artículo, se entiende por sistema financiero el comprendido por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósitos, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, intermediarios bursátiles, casas de cambio y cualquier otro intermediario financiero o cambiario".

En relación con este precepto legal pueden formularse los siguientes comentarios:

1. Aún cuando en el Código Fiscal de la Federación, posiblemente por razones de orden práctico y por lo reciente

de la reforma, se le da una regulación autónoma del Delito de Defraudación Fiscal, por las características de los supuestos jurídicos que integran el correspondiente tipo delictivo tenemos que concluir que se trata de un caso de defraudación específica.

En efecto, de un simple análisis de lo que se acaba de transcribir demuestra que en este caso se reúnen todos los elementos de fraude al fisco:

Una serie de maniobras financieras deliberadamente encaminadas a través del engaño y del aprovechamiento de errores a ocultar o disfrazar el origen y propiedad del dinero o de los bienes provenientes de alguna actividad ilícita con el fin anticipado por el sujeto de evadir el pago de contribuciones o créditos fiscales, (nexo causal) e inclusive, la penalidad corporal (3 a 9 años de prisión) es prácticamente la misma que se establece para la Defraudación Genérica y para los delitos fiscales especiales que se asimilan a la primera.

2. Desde un punto de vista crítico pensamos que la tipificación de este delito adolece de algunas inconsistencias, entre las que pueden apuntarse las siguientes:

a. Al describirse las operaciones financieras que constituyen los presupuestos del hecho delictivo, no se hace referencia expresa a determinados tipos de Fideicomisos Anónimos ("blind trusts) que en la práctica se utilizan con gran frecuencia no solo para transferir fondos de un país a otro sino, principalmente, para ocultar el origen y la propiedad de los mismos.

Si el propósito de este delito es combatir lo que en lenguaje común y siguiendo la expresión anglosajona "Lavado de dinero". La inclusión expresa de esta clase de operaciones financiera nos parece indispensable.

Ya que a pesar del grado de dificultad que representa descubrir, tipificar y sancionar conductas de esta naturaleza, se deba dar el primer paso en el combate de estos hechos incluyendo a los Fideicomisos Anónimos dentro de los supuestos normativos de este delito en particular.

b. Para facilitar la configuración del tipo delictivo consideramos que el Código Fiscal de la federación debería aclarar qué operaciones financieras requieren de un informe, ante cuál Autoridad debe darse dicho informe y quién está obligado a proporcionarlo, o bien debería hacer referencia a los

ordenamientos legales que contemplen la obligatoriedad de este trámite para determinados casos concretos.

De esta forma, se evitaría el riesgo de que con base en el principio de interpretación estricta de las Leyes Fiscales se alegará que ante la falta de una reglamentación adecuada no existen bases jurídicas para la tipificación delictiva de ciertas conductas por dolosas que resulten en otros aspectos.

3. Una cuestión que debe destacarse por las consecuencias que puede llegar a tener en la práctica jurídica es la relativa a la definición de la actividad ilícita de la que debe provenir la suma de dinero o los bienes cuyo origen y propiedad se pretendan disfrazar u ocultar a través de las operaciones financieras a las que se ha venido haciendo referencia, puesto que una vez más el Código Fiscal de la Federación, incurre, en esta materia, en una contradicción.

En el párrafo primero del mencionado artículo 115 BIS al definirse el delito se hace referencia en forma por demás escueta al "producto de alguna actividad ilícita". En cambio, en el antepenúltimo párrafo del mismo precepto legal al hacerse referencia a los coautores del propio delito, (por ejemplo, funcionarios de instituciones bancarias o de casas de

bolsa con cuyo concurso se lleven a cabo las correspondientes maniobras financieras) con la debida precisión jurídica, se señala que a estas personas se les impondrán las mismas penas que el autor o los autores directos cuando realicen las operaciones financieras varias veces mencionadas "con conocimiento de su origen ilícito, cuando estos (la suma de dinero o los bienes) hayan sido identificados como productos de actividades ilegales por las Autoridades o tribunales competentes".

Esto último, en nuestra opinión, resulta impecable desde el punto de vista jurídico puesto que el presupuesto del hecho delictivo: traficar financieramente con el producto de alguna actividad ilícita, debe tener como antecedente legal previo y obligado el que esa actividad ilícita haya sido concretamente calificada como tal por las Autoridades o tribunales competentes, ya que de otra manera sino existe esa previa calificación la Autoridad Fiscal carecerá de motivación y fundamentación legal para ejercitar la correspondiente acción penal.

Ahora bien, si el legislador tributario configuró en la parte final del mencionado artículo 115 BIS el tipo delictivo que nos ocupa, respetando las garantías individuales de audiencia y legalidad, entonces por qué razón olvidó tomar en cuenta dichas

garantías al aprobar el primer párrafo del propio artículo que es de vital importancia. A nuestro juicio, puesto que es ahí donde se establecen las hipótesis normativas que van a permitir la adecuación de la conducta al tipo delictivo; también por qué razón en este primer párrafo al hablarse del "producto de alguna actividad ilícita" no se dice también que dicha actividad debe ser identificada precisamente como tal por "las Autoridades o Tribunales competentes".

En realidad no entendemos esta omisión, máxime cuando las personas a las que va dirigida esta disposición legal por su posición económica es de suponerse que van a contar con una buena asesoría jurídica.

Es innegable que el Estado tiene que combatir con todos los medios a su alcance esta clase de conductas y actos delictivos por el daño moral y físico que causan a la sociedad en general.

Pero al ser, por definición y voluntad, un Estado de derecho, está forzado a hacerlo dentro de los lineamientos que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre los que destacan por su importancia y trascendencia las mencionadas garantías individuales de

audiencia y legalidad consagradas por los artículos 14 y 16 de la propia Carta Magna, que en todo caso y bajo cualquier circunstancia deben respetarse, así se trate de graves ilícitos y de notorios delincuentes.

De otra forma, el Estado mismo corre el riesgo de que por una deficiente e inexplicable regulación normativa los autores de esta clase de delitos busquen sustraerse de la acción del Fisco Federal recurriendo al argumento básico de cualquier demanda de amparo.

4.2.3.- LA REFORMA EN LA QUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN REGULA LA POSIBILIDAD DE QUE SE SOBRESEA BAJO CIERTAS CONDICIONES UN PROCESO PENAL POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Sobreseimiento:

Dispone el antepenúltimo párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que los procesos por el Delito de Defraudación Fiscal:

"Se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien éstos créditos fiscales quedan 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 a las personas a que la misma se refiera".

Ahora bien, aplicando lo anterior nos encontramos con que cuando la Autoridad Hacendaria solicita que se sobresea a un proceso penal por el Delito de Defraudación Fiscal, el mismo debe darse por terminado de inmediato al dejar de existir el requisito fundamental de procedencia; es decir, el interés de la parte agraviada, titular del indispensable derecho de querrela, de que se aplique la correspondiente penalidad corporal al caso concreto de que se trate por haber quedado satisfechas o garantizadas en su caso, las prestaciones fiscales adeudadas por el contribuyente inculpado.

En otras palabras, en esta hipótesis el pago equivale a la liberación de la responsabilidad penal. Sin embargo, no se piense que se trata de algo automático e inmediato. Por el contrario estamos en presencia de una típica facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda que, como tal, queda al arbitrio de dicha Secretaría ejercitar o no ejercitar. Así, para que se otorgue el sobreseimiento del proceso penal se requiere que se reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a. Que el contribuyente procesado pague las contribuciones originadas por los hechos que se le imputen con sus correspondientes recargos y multas, o bien que garantice todas estas prestaciones fiscales a satisfacción de la Autoridad Hacendaria Querellante.

b. Que la petición de sobreseimiento se haga por la Secretaría de Hacienda en cualquier etapa procesal anterior a la formulación de conclusiones por parte del Ministerio Público Federal, lo que normalmente ocurre en forma previa al momento en que se le turna el expediente relativo al Juez de la causa para que dicte la sentencia respectiva; y

c. Que la petición de sobreseimiento se formule discrecionalmente por la Autoridad competente de la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público; lo cual, en la realidad quiere decir que a pesar de que el contribuyente procesado haya pagado o haya garantizado todas las prestaciones tributarias que hayan dado origen al propio proceso penal, si la Secretaría de Hacienda así lo decida, a su libre arbitrio, el propio proceso penal seguirá adelante y eventualmente al inculpado se le aplicarán las penalidades corporales que procedan, no obstante el pago o garantía del interés fiscal.

Esto último nos parece incorrecto (salvo en los casos en los que la Defraudación Fiscal esté directamente vinculada con la comisión de otros delitos no fiscales como el tráfico de estupefacientes) en virtud de que el fin último del Fisco debe ser el de recaudar la mayor cantidad posible de tributos, no el de mantener a determinados evasores en la cárcel.

Quien defrauda al Fisco lo hace por consideraciones meramente económicas y por vicios por demás comunes en la naturaleza humana: avaricia, egoísmo, falta de solidaridad social, presunción de inteligencia, inclinación a seguir malos consejos y otros similares.

Sin embargo, salvo excepciones no se trata de peligrosos delincuentes que forzosamente tengan que ser

segregados del resto de la sociedad como sucede en los casos de homicidas, violadores o narcotraficantes. Por consiguiente, cubierto o garantizado a satisfacción del Fisco el adeudo económico el sobreseimiento del proceso penal y la consecuente puesta en libertad del contribuyente inculcado, deberían ser en nuestra opinión, automáticos e inmediatos.

El ejercicio de la acción penal en materia tributaria debe manejarse en forma selectiva y como un último recurso tanto para reprimir prácticas notoriamente dolosas como para sentar saludables ejemplos para el resto de los contribuyentes.

Si se abusa de esta alternativa en vez de optimizarse la recaudación lo que evidentemente se logra cuando se siguen criterios selectivos y ejemplificadores, se corre el riesgo de provocar un temor generalizado que conduzca a la falta de inversión y a la fuga de capitales, o bien a que la gran mayoría de los contribuyentes que sean objeto de revisiones fiscales, ante el temor de que las mismas desemboquen en procesos penales, recurran al soborno como medio de solución de sus problemas, agravando así un mal endémico que dista mucho de haber sido erradicado de nuestro

medio, en cualquiera de estos casos el efecto final en la recaudación fiscal acabará siendo negativo.

Por otra parte queremos insistir en el hecho de que resulta mucho más conveniente desde el punto de vista tanto económico como social dejar en libertad al defraudador que ya regularizó su situación fiscal a fin de que después de haber pasado por una amarga experiencia siga produciendo y tributando ahora sí con corrección. De lo contrario el Fisco y la sociedad nada ganarán manteniendo improductivo a un ciudadano que posee el potencial necesario para volver a ser económicamente activo, y al que a mayor abundamiento experimentará un enorme resentimiento contra la autoridad establecida al seguir estando privado de su libertad a pesar de haber pagado todas las prestaciones tributarias originadas por los hechos en los que se basó la acción penal ejercida en su contra.

De ahí que consideremos que por todas estas razones debe estudiarse la conveniencia de modificar el Código Fiscal de la Federación, a fin de que en el mismo se establezcan los mecanismos legales necesarios para que el contribuyente que como consecuencia del proceso penal que se hubiere seguido pague o garantice a satisfacción de

la Hacienda Pública todos los créditos fiscales que adeude, cuente con la certeza jurídica de que como resultado directo de la regularización de su situación recobrará su libertad. En esta forma se logrará el doble objetivo de fortalecer la recaudación tributaria y de no privar a la sociedad de los esfuerzos de un ciudadano económicamente activo.

Por último estudiamos al encubrimiento, figura que goza de especial atención en el Código Fiscal de la Federación, con reglas distintas de las marcadas para tal institución en el Código Penal de aplicación federal.

El encubrimiento previsto en el código penal aplicable en la rama federal dice en su artículo 400 lo siguiente: " Se aplicará prisión de tres meses a tres años y, de quince a sesenta días de multa, al que:

objetos provenientes de un hecho antijurídico, caso en el cual no será responsable por el delito de encubrimiento en materia tributaria teniendo que demostrarse plenamente ésta circunstancia.

I. Con ánimos de lucro, después de la ejecución del delito y sin haber participado en este, adquiera, reciba u oculte el producto

de aquél a sabiendas de esta circunstancia. si el que recibió la cosa en venta, prenda o bajo cualquier otro concepto, no tuvo conocimiento de la procedencia ilícita de aquella, por no haber tomado las precauciones indispensable para asegurarse de que la persona de quien la recibió tenía derecho a disponer de ella, la pena se disminuirá hasta en una mitad.

II. Preste auxilio o cooperación de cualquier especie al autor de un delito con conocimiento de esta circunstancia, por acuerdo posterior a la ejecución del citado delito.

III. Oculte o favorezca el ocultamiento del responsable de un delito, los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impida que se averigüe.

IV. Requerido por las autoridades no de auxilio a la investigación de los delitos o para persecución de los delincuentes.

V. No procure, por los medios lícitos que tenga a su alcance y sin riesgo de su persona, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse o se están cometiendo, salvo que tengan la obligación de afrontar el riesgo en cuyo caso se estará a lo previsto en este artículo o en otras normas aplicables".

En tal virtud, analizaremos detenidamente el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, que reza:

" Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

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

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

De la anterior transcripción, se deduce que para poder ver configurado el encubrimiento se requiere que no haya existido acuerdo anterior entre delincuente y encubridor, ya que si éste se dio se aplicará la fracción VII del Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, también se necesita que no haya participación de ninguna clase por parte del encubridor, en la

realización del acto punible, ya que de ser así no sería encubridor sino copartícipe del delito. En lo relativo a la finalidad del acto de encubrir, tenemos que puede tratarse del ocultamiento de los autores del ilícito, así como de todos los elementos que hagan presumir su intervención en éste, para favorecer su fuga o impedir el descubrimiento del acto penado, o en su oportunidad, para aprovecharse de sus efectos, salvo que el encubridor no sepa o no pueda deducir que se trata de mercancías u objetos provenientes de un hecho antijurídico, caso en el cual no será responsable por el delito de encubrimiento en materia tributaria teniendo que demostrarse plenamente ésta circunstancia.

CONCLUSIONES.-

Aún cuando a lo largo de este trabajo hemos formulado una serie de comentarios acerca de la forma en la que nuestra Legislación Tributaria tipifica el Delito de Defraudación Fiscal, es de concluirlo con una evaluación de sus principales aspectos. Por lo tanto, pensamos que no esta por demás formular las siguientes:

- Nos parece necesario que el delito se tipifique con mayor precisión siguiendo criterios casuísticos expresados en los términos más exactos que sea posible. Los actuales artículos 108, 109 y 111 del Código Fiscal de la Federación en un afán por sancionar todas las posibles conductas delictuosas no solo caen en la redundancia que es un claro indicador de la ausencia de una buena técnica legislativa sino que incurren en graves contradicciones que tienen que conducir a serios problemas interpretativos cuando se trate de juzgar casos concretos siendo la más grave la que se da entra la fracción I del artículo 109 por una parte, y las fracciones I, II y III del artículo 111 por la otra, que regulan bajo distintos tipos delictivos conductas claramente vinculadas entre si sujetándolas a penalidades radicalmente distintas.
- A manera de resumen de las etapas de las cuales debe constar el procedimiento penal deben ser las siguientes:

La administración de asuntos de defraudación fiscal y de fuentes ilícitas de ingresos remite a la Procuraduría Fiscal de la Federación el perjuicio fiscal y el dictamen técnico contable.

La Procuraduría Fiscal de la Federación analiza, estudia, valora y en caso de considerarlo procedente formula querrela a través de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones por el delito de defraudación fiscal con fundamento en los artículos 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación y 9º fracciones XIII, XXVI y XXVIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Procuraduría Fiscal de la Federación presenta querrela ante la Procuraduría General de la República, el agente del Ministerio Público Federal que conozca del asunto se encargará de indagar los hechos iniciando la averiguación previa con posterioridad se ratificará el dictamen por parte de los peritos contables ante el agente del Ministerio Público Federal de la Procuraduría General de la República.

Una vez integrada la averiguación previa y ratificada ante el agente del Ministerio Público federal se consignará al juzgado del distrito que corresponda, el juez de Distrito que conozca del asunto dicta auto de radicación y le asigne el número de causa penal el agente del Ministerio Público Federal adscrito al juzgado solicita al juez de Distrito gire la orden de aprehensión en contra del o los inculpad@s.

Sí el juez que conoce de la causa considera acreditados del cuerpo del delito y la presunta responsabilidad, girará la orden de aprehensión, en contra del (los) inculpad@s con fundamento en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna cumplimentada la orden de aprehensión y puesto él (los) inculpad@s a disposición del juez, este le (s) tomará su declaración preparatoria dentro de las 48 horas siguientes a su detención (artículos 287 y 288 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia del Fuero Federal).

Dentro de las 72 horas siguientes a su detención el juez dictará al (los) inculpado (s) auto de libertad por falta de elementos para procesar o auto de formal prisión, dictado el auto de formal prisión se inicia el periodo de instrucción, otorgándosele un plazo de diez días para ofrecer pruebas de conformidad con el artículo 150 del Código Federal de Procedimientos Penales, admitidas las pruebas por el juez este señalará día y hora para la celebración de la audiencia de desahogo de pruebas atento en lo dispuesto por el artículo 206 del Código citado con. antelación.

Desahogadas las pruebas el juez dará vista al agente del ministerio público Federal adscrito al juzgado para que en un plazo de diez días formule sus conclusiones y posteriormente diez días al defensor del (los) procesado (s) para que formule sus conclusiones de conformidad con los artículos 291 y 296 del Código en comentario.

El juez que conoce de la causa dictará sentencia definitiva, absolviendo o condenando al (los) sujeto (s) a proceso.

- Cualquier omisión total o parcial de alguna contribución por cualquier cantidad puede constituir un caso de defraudación fiscal y en consecuencia puede dar origen a la aplicación de las sanciones corporales que establece dicho precepto legal. De tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario mínimo diario, y de tres a nueve años de prisión cuando exceda ese límite, esto lejos de resultar exagerado es demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco

estime lesiva para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal.

- De los elementos esenciales que integran el tipo delictivo: el engaño y el aprovechamiento de errores, al devenir en una conducta típicamente dolosa obligan al inculpadado a probar un hecho negativo la ausencia de dolo, nuevamente concluimos que cualquier contribuyente que por cualquier motivo o circunstancia omita el pago total o parcial de alguna contribución o reciba una devolución de impuestos o un estímulo fiscal cuya procedencia se encuentre en duda, es sujeto potencial prácticamente a elección del fisco de un proceso penal por la comisión de este delito.

Proceso en el que sus posibilidades de una buena defensa legal son por demás escasas ya que todo abogado litigante sabe perfectamente que no hay nada más difícil de probar que un hecho negativo máxime cuando dicho hecho negativo está expresado en la Ley mediante conceptos subjetivos (como los de engaño y aprovechamiento de errores) cuya interpretación queda enteramente al arbitrio del juzgador.

- Se entiende el afán del legislador de sancionar severamente las conductas deliberadamente encaminadas a la defraudación fiscal, en un país en el que como México además de no existir una conciencia generalizada acerca de la importancia de tributar correctamente en los últimos años ha florecido una importante economía subterránea (muchas veces vinculada con actividades delictivas como el tráfico de estupefacientes) que ha operado al margen por completo de cualquier tipo de controles fiscales, colocándose a sí en una injusta situación de privilegio frente a los contribuyentes tradicionalmente sujetos a la potestad de la Hacienda Pública, como los asalariados, un

número importante de profesionistas, los industriales y los comerciantes establecidos, en su gran mayoría.

- No se otorga el derecho al legislador ordinario para desconocer las garantías del debido proceso legal que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal, al corresponder en este caso al contribuyente inculpado una difícil carga de la prueba, para toda clase de efectos prácticos se le está presumiendo culpable de antemano, a menos que en alguna forma logre demostrar su inocencia, es decir la ausencia de dolo lo cual es difícil de probar y queda totalmente al arbitrio subjetivo de quien vaya a juzgar el caso de que se trate. En tal virtud la regulación normativa del delito de defraudación fiscal viola el viejo principio liberal recogido por nuestra Carta Magna en el sentido de que a todo acusado se le debe presumir inocente mientras no se demuestre lo contrario.

- El artículo 115 BIS que al ir dirigido básicamente contra quienes se dedican al tráfico de estupefacientes y contra quienes colaboran con ellos mediante una serie de maniobras de intermediación financiera deliberadamente dirigidas a "justificar" el origen del dinero y a ocultar tanto dicho origen como la identidad de su verdadero propietario, representa una adición indispensable a nuestra Legislación Fiscal dado el entorno social, político, internacional y hasta militar que ha provocado esta nefasta actividad, sin embargo al integrarse a un régimen jurídico que proviene de un estado de derecho debe reunir todos los elementos propios del principio de certeza jurídica a fin de nulificar de antemano posibles y obvios elementos de defensa legal para los inculcados por esa razón pensamos que es indebido que no se precise lo que debe entenderse por "actividad ilícita" cuando se tipifica la conducta de los autores del delito y que en

cambio si se exige que la actividad ilícita haya sido calificada como tal "por las Autoridades o Tribunales competentes" cuando se trata de los coautores es decir, de quienes formando parte de entidades financieras lleven a cabo, por orden y cuenta de los propios autores del delito las maniobras financieras cuya represión se persigue.

Al respecto pensamos que esta abierta contradicción pone en tela de juicio la constitucionalidad de esta necesaria disposición legal y en tal virtud, puede llegar a entorpecer el ejercicio de la acción penal por parte del Fisco Federal.

- Por las razones que en su momento apuntamos nos permitimos recomendar que se revisen las reglas que permiten al contribuyente inculcado recuperar su libertad personal a través del sobreseimiento del correspondiente proceso penal cuando pague o garantice a satisfacción de la Hacienda Pública las prestaciones fiscales originadas por los hechos imputados. Creemos que en estos casos, siempre y cuando la defraudación fiscal no esté directamente vinculada con la comisión de otros delitos como el varias veces mencionado tráfico de estupefacientes, debe existir una mayor flexibilidad y tolerancia hacia los inculcados en virtud de que el fin principal perseguido por el fisco recaudar tributos, ya ha sido logrado máxime cuando los antecedentes de falta de una adecuada conciencia fiscal y deficiente prestación de los servicios públicos combinados con la, a veces excesiva complejidad terminológica y por ende interpretativo de una buena mayoría de las leyes fiscales, coloca a un número elevado de contribuyentes en una u otra de las amplias y variadas hipótesis normativas de defraudación fiscal.

- En general toda la normatividad fiscal que se considera represiva, no tiene más finalidad que obligar a los ciudadanos del país a cubrir adecuadamente sus tributos, a fin de sufragar los gastos públicos y para que el Estado aplique lo que recauda para proporcionar buenos servicios públicos y al no pagar contribuciones el particular afecta a todos los gobernados situación que nuestras autoridades consideran tanto o más grave que la del delincuente que solamente daña a una o varias personas.

Según Luis Pazos: "Hacienda considera un deber ciudadano contribuir con el gobierno y un robo a la nación no pagar impuestos. Estos argumentos son los fundamentos para erradicar la cultura de no pago de impuestos y justificar la revolución fiscal iniciada en los tres primeros años de gobierno del sexenio pasado, en perjuicio de los ciudadanos que pagan impuestos y en beneficio de los funcionarios que gastan los impuestos, un gobierno no tiene ningún fundamento ético ni moral para pedir el cabal pago de los impuestos y castigar a quienes evaden al fisco, sin que previamente castiguen a quienes dilapidan los impuestos y no usan los impuestos para el bien de la comunidad". (1)

1. - Pazos Luis, La Revolución Fiscal en México, Editado por el centro de investigaciones sobre la libre empresa, A.C., México 1992, Pág. 3 y 7.

▪ Al respecto de todos los puntos anteriormente observados, y en especial el posible otorgamiento de amparos por violación directa al varias veces invocado artículo 14 constitucional por parte de la justicia federal a futuros acusados de este delito, podrían evitarse si se eliminará del Código fiscal de la Federación esta definición genérica y se siguiera un criterio casuístico como el que ya existe en los artículos 109, 110, 111 y 115 BIS del mismo ordenamiento tributario.

Los que caso por caso en forma concreta y hasta redundante señalan hechos específicos que se estiman constitutivos de delitos fiscales. Creemos que ese debe ser el camino correcto, a fin de evitar situaciones de incertidumbre jurídica que como la historia del derecho positivo lo demuestra, siempre han sido propicias a la arbitrariedad y al abuso de poder que por fuerza proviene de la misma.

BIBLIOGRAFIA.

1. - BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO.
DERECHO PROCESAL FISCAL, REGIMENES FEDERAL Y
DISTRITAL MEXICANOS.
2a. EDICION.
MEXICO, ED. MIGUEL ANGEL PORRUA, 1990.
PAG. 740.
- 2 - BURGOA ORIHUELA, IGNACIO.
DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO.
8a. EDICION.
MEXICO, ED. PORRUA, 1991.
PAG. 1024.
3. - CALVO LANGARICA, CESAR.
ANATOMIA DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
MEXICO, ED. PAC, 1988.
PAG. 215.
4. - CASTELLANOS TENA, FERNANDO.
LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL.
29a. EDICION.
MEXICO, E D. PORRUA, 1991.
PAG. 359.
5. - CUEVA, ARTURO DE LA.
JUSTICIA, DERECHO Y TRIBUTACION.
MEXICO, ED. PORRUA, 1989.
PAG. 267.
6. - DELGADILLO MAIZ, LUIS DANIEL Y MIER ESTRADA, FERNANDO (COMP).
UNA DECADA DE JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL.
MEXICO, ED. DELMA, 1991.
PAG. 220.
7. - FLORES ZAVALA, ERNESTO.
ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.
30a. EDICION.
MEXICO, ED. PORRUA, 1993.
PAG. 501.

8. - GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL.
DERECHO FISCAL-PENAL, LAS INFRACCIONES Y LAS
MULTAS FISCALES.
MEXICO, ED. PORRUA, 1994.
PAG. 474.
9. - GIULIANI FONROUGE, CARLOS.
DERECHO FINANCIERO.
VOLUMEN 2, 4a. EDICION.
BUENOS AIRES, ED. DEPALMA, 1987.
PAG. 1266.
10. - HERNANDEZ ESPARZA, ABDON.
EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.
MEXICO, ED. BOTAS, 1962.
PAG. 133.
11. - INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNAM.
DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO.
TOMO 2, 4a. EDICION.
MEXICO, ED. PORRUA, 1991.
PAG 1602.
13. - IRIARTE CARRASCO, HUGO.
DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL.
2a. EDICION.
MEXICO, ED. HARLA, 1993.
(COLECCION LEYES COMENTADAS).
PAG. 467.
14. - KAYE, J. DIONISIO.
DERECHO PROCESAL FISCAL.
PROLOGO DE VICTOR BLANCO FORNIELES.
3a. EDICION.
MEXICO, ED. THEMIS, 1991.
PAG. 366.
15. - LOMELI CEREZO, MANUEL.
EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION
PUBLICA EN MATERIA FISCAL.
MEXICO, ED. CONTINENTAL, 1961.
PAG. 240.

16. - MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.
INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO
MEXICANO.
11a. EDICION.
MEXICO, ED. PORRUA, 1993.
PAG. 354.
17. - PIÑA SANCHEZ, JOSE DE JESUS.
NOCIONES DE DERECHO FISCAL.
5a. EDICION.
MEXICO, ED. PAC, 1992.
PAG. 117.
18. - RIVERA PONCE, ALEJANDRO.
RESPONSABILIDAD FISCAL PENAL DE SOCIOS,
DIRECTIVOS, CONTADORES, EMPLEADOS Y
REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS
MORALES.
2a. EDICION.
MEXICO, EDICIONES FISCALES ISEF, 1994.
PAG. 168.
19. - RIVERA SILVA, MANUEL.
DERECHO PENAL FISCAL.
MEXICO, ED. PORRUA, 1984.
PAG. 246.
20. - RUEDA HEDUAN, IVAN.
LOS SIETE PECADOS CAPITALES EN MATERIA FISCAL.
MEXICO, EDICIONES FISCALES ISEF, 1991.
PAG 135.
- 21 - SANCHEZ LEON, GREGORIO.
DERECHO FISCAL MEXICANO.
7a. EDICION.
MEXICO, CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, 1986.
PAG. 581.
22. - URESTI ROBLEDO, HORACIO.
SOCIOLOGIA DEL IMPUESTO.
EDICION CONMEMORATIVA DE LOS 50 AÑOS DEL
TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, TOMO V.
MEXICO, 1988.
PAG. 612.

23. - VIZCAINO ARRIJOJA, ADOLFO.
DERECHO FISCAL.
PROLOGO DE MARIANO AZUELA GÚITRON.
6a. EDICION.
MEXICO, ED. THEMIS, 1990.
(COLECCION TEXTOS UNIVERSITARIOS).
PAG. 473.

LEGISLACIONES.

1. - CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS VIGENTE.
2. - CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.
3. - CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA DE FUERO FEDERAL VIGENTE.
4. - CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL VIGENTE.
5. - LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.
6. - REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
7. - LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1947.
8. - LAS DIFERENTES REFORMAS AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.