



UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION Y CONTADURIA

**LA IMPORTANCIA DEL LICENCIADO
EN CONTADURIA PARA EVITAR LA
COMISION DEL DELITO DE
DEFRAUDACION FISCAL**

Tesis

Que para obtener el título de:

Licenciada en Contaduría

Presenta:

MARIA DE LOURDES GUTIERREZ MADRID

ASESOR:

L.C. MARTIN OCTAVIO SANCHEZ PADILLA

Uruapan, Michoacán. AGOSTO de 2009





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 MIS PADRES, POR SU AMOR INCONDICIONAL Y EJEMPLO
A MI AMADO ESPOSO, POR SU APOYO
A MIS TRES HIJOS, QUE SON MI TESORO**

INDICE

	PÁGINA
INTRODUCCION	5
CAPITULO I	
GENERALIDADES	7
1.1.-Principios teóricos de los impuestos	8
1.1.1. Principio de igualdad	9
1.1.2. Principio de certidumbre	9
1.1.3. Principio de comodidad	10
1.1.4. Principio de economía	11
1.2.- Principios Constitucionales de las contribuciones	11
1.2.1 Principios de legalidad	13
1.2.2. Principios de equidad y proporcionalidad	13
1.3.-Clasificación de las contribuciones	15
1.3.1. Concepto de las contribuciones	15
1.3.2. Clasificación de las contribuciones según Código Fiscal de la Federación	18
1.3.2.1.- Impuestos	18
1.3.2.2.-Aportaciones de seguridad social	19
1.3.2.3.-Contribuciones de mejoras	19
1.3.2.4.-Derechos	20
1.3.2.5.-Accesorios de las contribuciones	20

1.3.2.6.-Aprovechamientos	21
1.3.2.7.-Productos	21
1.4.- Delitos	22
1.4.1. Concepto de delito en general.	22
1.4.2. Delitos fiscales	23
1.4.2.1. Concepto	23
1.4.2.2. Clasificación	25
CAPITULO II	
NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	29
2.1.-Elementos de la relación tributaria	30
2.1.1. Sujeto activo	31
2.1.2. Sujeto pasivo	32
2.1.3. Personas físicas	32
2.1.4. Personas morales	34
2.2.- Causación del tributo	35
2.3.- Determinación de las contribuciones	36
CAPITULO III	
FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES	38
3.1. Facultades de comprobación	39
3.1.1. Rectificar errores asentados en declaraciones, solicitudes o avisos.	40
3.1.2. Revisiones de escritorio	40
3.1.3. Visitas domiciliarias	42

3.1.4. Revisión de dictamen	45
3.1.5. Verificación de la expedición de comprobantes fiscales, avisos al registro federal de contribuyentes, así como verificación de marbetes o precintos	46
3.1.6. Avalúo y verificación de toda clase de bienes incluso durante su transporte.	47
3.1.7. Recabar de funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios informes y datos que posean con motivo de sus funciones.	47
3.1.8. Allegarse de pruebas para formular denuncia, querrela, o declaratoria por la comisión de ejercitar acción penal por la comisión de delitos fiscales	48
3.2.- Sanciones al incumplimiento de las obligaciones fiscales	48
3.2.1. Sanciones administrativas	49
3.2.2. Sanción penal	50
CAPITULO IV	
EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	52
4.1. Clasificación del delito de defraudación fiscal	53
4.1.1. El delito de defraudación fiscal simple	53
4.1.2. El delito de defraudación fiscal calificado	56
4.1.3. Equiparables del delito de defraudación fiscal	59
4.2. Responsables del delito de defraudación fiscal	65
4.3. Sanciones al delito de defraudación fiscal	68
4.4. Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales	68

4.5. Procedimiento penal por delitos fiscales	70
--	-----------

CAPITULO V

ACTUACION DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES	73
---	-----------

5.1.-Análisis financiero para efectos fiscales	74
---	-----------

5.2.-Objetivo del análisis financiero para efectos fiscales	76
--	-----------

5.3.-Metodología del análisis financiero para efectos fiscales	77
---	-----------

CAPITULO VI

CASOS PRACTICOS EN LA COMISION DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y LA IMPORTANCIA DEL LICENCIADO EN CONTADURÍA PARA EVITARLO	81
---	-----------

6.1. Caso 1. Facturas apócrifas	83
--	-----------

6.2. Caso 2. Retenciones no enteradas	86
--	-----------

6.3. Caso 3. Devoluciones indebidas	88
--	-----------

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	91
---------------------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA	96
---------------------	-----------

INTRODUCCION

En la actualidad, se ha observado que el Delito de Defraudación Fiscal, es un problema real, considerando que en los últimos años son más los contribuyentes que han sido sancionados penalmente por incurrir en él.

Son muchas y diversas las causas que pueden ocasionar que una persona cometa el delito de defraudación fiscal, puede ser por ignorancia, por que resulten complicados los trámites para determinar y enterar los impuestos, por falta de liquidez, por engaños o fraudes sufridos por terceros, incluso por inconformidad a leyes y gobernantes entre otros, pero es importante que tanto legisladores como contribuyentes y gobernantes tengan actitud y compromiso hacia el cumplimiento impositivo y la utilización del recurso, encaminado a un mejor futuro nacional y otorguen a la totalidad de los ciudadanos, es entonces que el Licenciado en desarrollo económico del país, lo cual refuerce las garantías y los servicios que se Contaduría Pública, juega un papel muy importante en orientar y auxiliar a los contribuyentes en un adecuado cumplimiento del pago de contribuciones.

El presente trabajo tiene como objetivo, difundir el proceso que se da en el cumplimiento impositivo y concientizar cómo el incumplimiento de las obligaciones fiscales trae como consecuencia que se esté, cometiendo el delito de Defraudación Fiscal, así mismo, se consideró importante señalar cuál es la importancia del Licenciado en Contaduría, para asesorar a los contribuyentes para que logren un

adecuado cumplimiento fiscal, sin que éste resulte excesivo, y que se pague lo justo y en tiempo mediante una correcta planeación fiscal.

No obstante, que este trabajo está estrechamente vinculado al derecho, se trató de no utilizar tecnicismos jurídicos, lo cual permite que sea de ágil lectura y mejor comprensión.

La secuencia seguida en este trabajo, consiste en dar un panorama general de las contribuciones, los principios que las rigen, la obligación de contribuir, las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, del cumplimiento de las obligaciones fiscales, hasta llegar a las sanciones al incumplimiento fiscal, la comisión del delito de defraudación fiscal, y la importancia que tenemos los profesionales en la Licenciatura en Contaduría para lograr el adecuado cumplimiento fiscal.

Está dirigido principalmente a los obligados a contribuir, denominados "contribuyentes" y que son la gran parte de la sociedad económicamente activa, y que por desconocimiento, descuido o negligencia, no cumplen con sus obligaciones tributarias como es debido, así como a los Licenciados en Contaduría que tienen una actuación importante en el correcto cumplimiento impositivo.

CAPITULO I

GENERALIDADES.

1.1.- Principios Teóricos de los impuestos.

1.2.- Principios Constitucionales de las Contribuciones.

1.3.- Clasificación de las Contribuciones.

1.4.- Delitos.

CAPITULO I

GENERALIDADES

En el presente trabajo, es necesario identificar una serie de conceptos que originan el Delito de Defraudación Fiscal, por lo cual es necesario precisar desde el origen de las contribuciones, los principios que las rigen, los sujetos de la relación jurídico-tributaria, el cumplimiento fiscal y lo que se considera propiamente Delito de Defraudación Fiscal; por lo que en éste capítulo se abordan los conceptos antes mencionados para lograr una mejor comprensión del tema a tratar.

1.1. PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos deben ajustarse a una serie de principios que regulen la obligación de contribuir y la exigibilidad sobre dichas contribuciones.

Para lo cual se han elaborado diversas clasificaciones, a continuación se menciona la que contiene los principios básicos, que deben encontrarse dentro de las leyes impositivas.

Los principios elementales de Igualdad, certidumbre, comodidad y economía, los expuso Adam Smith en el libro V, capítulo II, parte II de su obra de investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, y que no obstante el tiempo transcurrido, permanecen vigentes en razón que dichos elementos son

necesarios y aplican para que opere el Sistema Tributario de nuestro país (SMITH, citado por Delgadillo, 1996:69). Dichos elementos se describen como sigue:

1.1.1.- PRINCIPIO DE IGUALDAD:

Se refiere a que los habitantes de un país deben contribuir para su sostenimiento de manera proporcional de acuerdo a su capacidad económica, para lo cual debe existir generalidad y uniformidad, entendiéndose por:

- Generalidad: que todos los habitantes de un Estado tienen la obligación de contribuir al gasto público, siempre y cuando se realice el acto generador del impuesto y de acuerdo a su capacidad contributiva.
- Uniformidad: Todas las personas son iguales frente al tributo y sus obligaciones también deberán serlo en circunstancias similares.

1.1.2.- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE:

Significa que las contribuciones no deben ser complejas para quienes están obligados a su pago, sino que deben estar elaboradas de tal manera que se precise con claridad en la ley sus elementos, como son: sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y deber difundirse la forma de contribuir, la fecha, forma de pago, recargos, así como las sanciones en caso de incumplimiento etc.

Así mismo, las autoridades fiscales no podrán determinar arbitrariamente y exigir el pago de alguna contribución, si no que deben apegarse estrictamente a lo que disponen las leyes fiscales.

1.1.3.- PRINCIPIO DE COMODIDAD:

Consiste en que la fecha de pago de las contribuciones deben ser dentro de un periodo establecido que les sea más conveniente, esto permitirá que exista un cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias y un sistema más eficiente de recaudación.

Cuando los pagos de las contribuciones se efectúan dentro de los términos establecidos, esto se traduce en un pago que puede ser solventado, toda vez que se está contribuyendo de acuerdo a la capacidad económica existente en ese periodo.

Cabe señalar que un crédito pagado a destiempo implica gastos que incluso pueden superar la obligación principal (el impuesto), y que una vez iniciadas las facultades de comprobación, además deberá pagar las sanciones pecuniarias, lo cual se traduce en créditos que resultan muy difíciles de pagar, pero la responsabilidad no es causa de las autoridades, ni va en contra de este principio, sino de la persona que no efectuó a tiempo su pago.

1.1.4.- PRINCIPIO DE ECONOMIA:

Esto es que las contribuciones deben servir para mejorar la economía de un país, por lo que las contribuciones deben ser lo menos gravosas para el contribuyente, por que de lo contrario un crédito fiscal inaccesible puede ser contraproducente para el Estado, considerando que puede desalentar a los inversionistas nacionales o extranjeros, así como provocar el cierre de negociaciones.

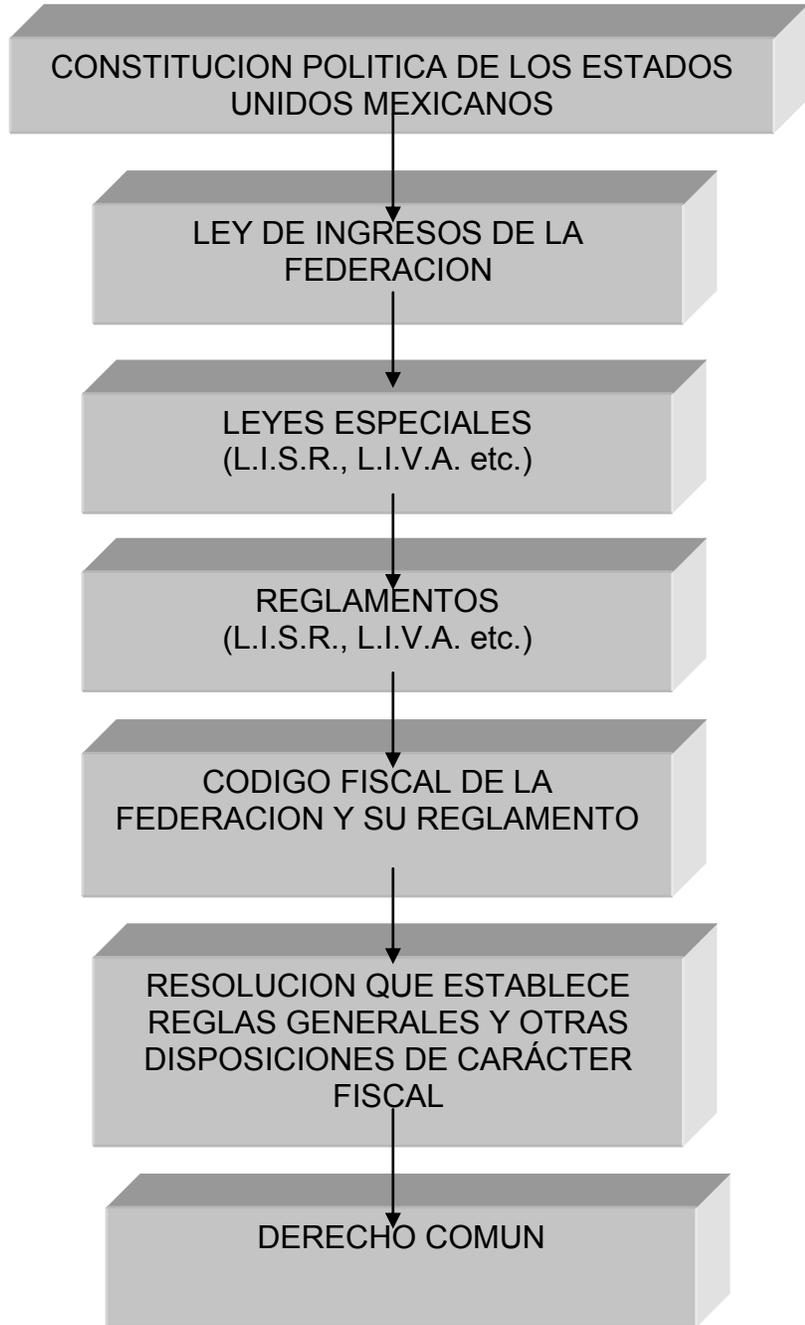
1.2.-PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

El Sistema Jurídico Tributario del País, tiene como origen lo establecido en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dentro de su contenido señala lo que se conoce como principios constitucionales de la tributación y son “principio de legalidad” y “principio de equidad y proporcionalidad”.

Las normas y lineamientos que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, considerada como la Ley Suprema Fundamental del país, deben acatarse por todos aquellos que intervengan en la Actividad tributaria del Estado y de los particulares.

Es importante señalar la ubicación jerárquica de las leyes en materia fiscal, a continuación se señalan 2 posiciones jerárquicas de diferentes autores (véase gráfico 1):

GRAFICO 1.- UBICACIÓN JERARQUICA DE LAS LEYES EN MATERIA FISCAL.



FUENTE: C.P. ALEJANDRO BARON MORALES.- ESTUDIO PRACTICO DE I.S.R. PARA PERSONAS FISICAS.- EDIT. EFISA.-pp.25.

1.2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determina el principio de legalidad al establecer en el Art. 31, Fracción IV, "Son obligaciones de los mexicanos:..." "IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Esta disposición Constitucional nos obliga a todos los mexicanos, en virtud de que no hace distinción de ningún tipo, estableciendo que las contribuciones sólo son legalmente exigibles si se encuentran plasmada en una ley.

1.2.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

Así mismo el ordenamiento constitucional antes citado, nos señala la forma en que deben pagarse las contribuciones, "de manera proporcional y equitativa", de ahí se desprenden los principios de proporcionalidad y equidad, refiriéndose el primero al carácter económico de la carga impositiva, lo que significa que quien más tiene, más contribuye y quien menos tiene, paga menos, buscando un equilibrio en la capacidad económica del contribuyente y en el pago de contribuciones que le corresponda; y el segundo, a que es equitativo, cuando se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación jurídica.

En el año de 1985, La Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia donde da la interpretación respecto a los principios que se citan en la Constitución:

“IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejando cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un

tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma que lo establece y regula.” (Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, página 402.)

1.3.- CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.3.1.- CONCEPTO DE LAS CONTRIBUCIONES

En Nuestro país el manejo de sus finanzas públicas a fin de sufragar el gasto público se da a través de ciertos mecanismos que representan sus principales fuentes de ingresos y son:

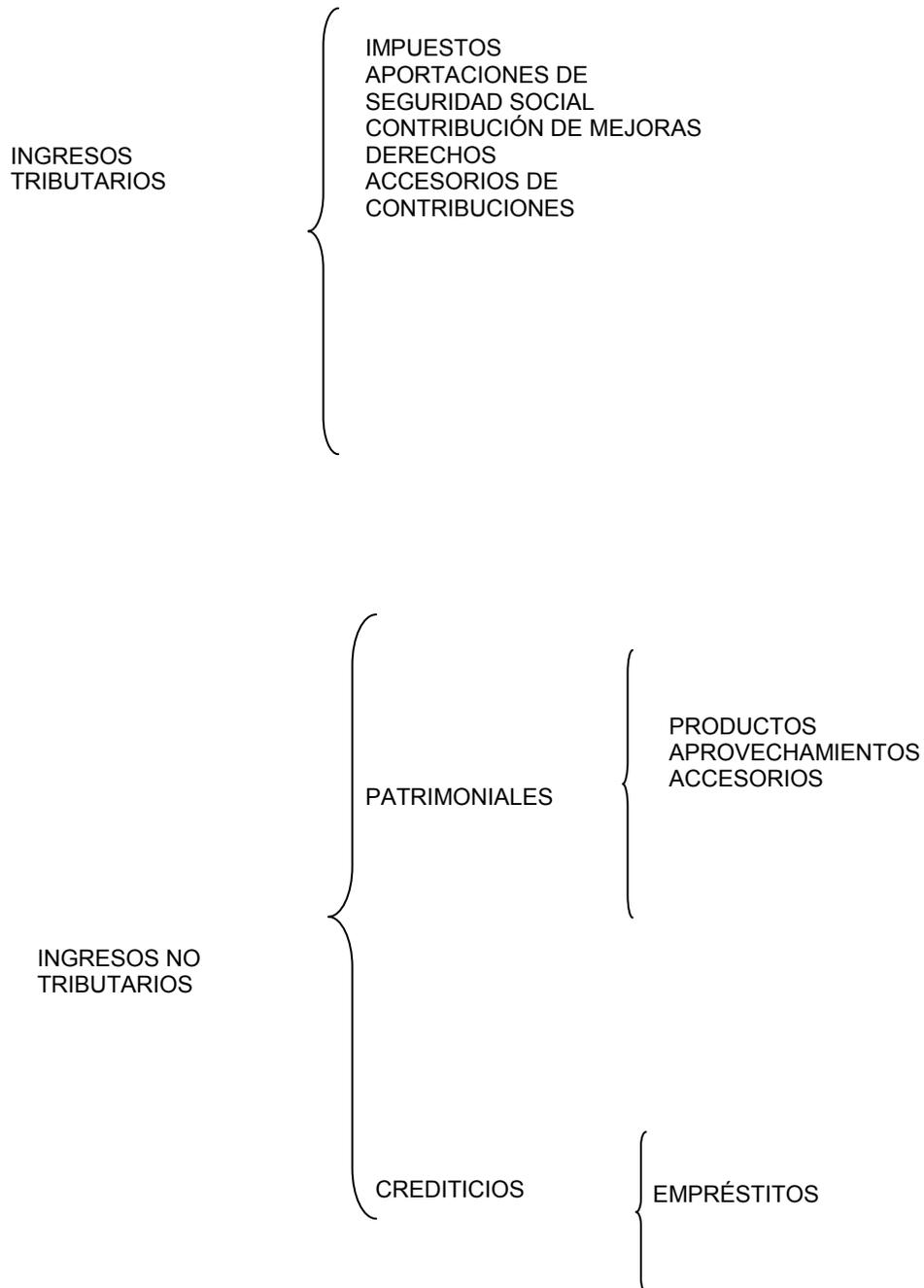
- Deuda Pública: Son los préstamos solicitados por el Estado a terceros, ya sea dentro o fuera del país, cuando su capacidad económica se debilita.
- Precio Público: Recursos obtenidos de Empresas, las cuales no son totalmente del dominio Estatal, más sin embargo , este tiene una participación mayoritaria en ellas.

- Recursos Tributarios: Ingresos que obtiene el Estado por concepto de contribuciones y aprovechamientos y productos.

Es importante señalar que aún cuando la Constitución Política en el Artículo. 31, Fracción IV, señala como obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, en las leyes fiscales se consideran sujeto de las contribuciones, tomando en cuenta la residencia y la fuente de riqueza de los individuos (Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 1).

Por tanto, tenemos que las contribuciones son aquellas aportaciones en moneda o especie, que efectúan los sujetos obligados a ello, al Estado para que sean destinados a su sostenimiento, así como para el beneficio de la Sociedad en General. (véase Grafico 2).

**GRAFICO 2 : CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO (DELGADILLO,
1996: 40):**



1.3.2.- CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES DE CONFORMIDAD CON EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Como se hizo mención en el inciso anterior, los Recursos Tributarios son ingresos que percibe el Estado por concepto de contribuciones, aprovechamientos y productos.

Las contribuciones se clasifican según el objetivo que persigan en:

a) Las que se destinan a sufragar el gasto público del Estado y son: impuestos y derechos.

b) Las que tienen como objeto el fomento de una actividad, ejemplo Aportaciones de Seguridad Social, que tienen una finalidad específica, como la ejecución de una obra de infraestructura, y se encuentran reguladas en lo dispuesto en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación que las define de la siguiente manera:

1.3.2.1.- IMPUESTOS:

"Contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..." .

(Artículo. 2, fracción. I. Código Fiscal de la Federación).

Es decir, son cantidades fijadas por las legislaturas del Estado, y cuyos montos está obligado a cubrir los residentes del mismo. El pago que se efectúe no implica el derecho a recibir un beneficio en particular, sino a un beneficio social.

Los impuestos pueden ser Federales, Estatales y Municipales, dependiendo la autoridad que regule su cobro, y el destino que se les de a los mismos. Siendo los impuestos Federales los más importantes por su cuantía, de los cuales los más importantes son: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

1.3.2.2.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

"Contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado." (Artículo 2 fracción II Código Fiscal de la Federación) Ejemplo: Aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social.

1.3.2.3.-CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:

"Contribuciones establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas". (Artículo 2 fracción III Código

Fiscal Federación) Ejemplo: Aportaciones para obras de infraestructura, drenajes, pavimentación etc.

1.3.2.4.-DERECHOS:

"Contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se preste por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado." (Artículo 2 Fracción IV Código Fiscal Federación) Ejemplo: cuando se efectúa algún pago para obtener un acta de nacimiento, un pasaporte o copias certificadas en el Registro Público de la propiedad.

1.3.2.5.-ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Cuando se haga referencia a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios,"

Esto se da cuando se generan cobros adicionales por parte del Estado, derivados de financiamiento para el pago de contribuciones, o sanciones por no efectuar dichos pagos en su oportunidad. (Ej. Recargos moratorios, financieros, gastos de ejecución, etc.)

1.3.2.6. APROVECHAMIENTOS:

Los aprovechamientos según el Artículo 3, primer párrafo del Código Fiscal del la Federación, “son ingresos *que percibe el Estado por funciones de derecho público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal*”, Ejemplo: el ingreso que se obtenga por el remate de un vehículo decomisado.

1.3.2.7. PRODUCTOS

El mismo ordenamiento en su último párrafo define a los productos como “*Contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado*”. Como puede ser rentar o enajenar bienes propiedad del Estado y que de ello se obtenga una utilidad como si se tratara de un particular.

1.4. DELITOS.

1.4.1. CONCEPTO DE DELITO EN GENERAL.

Es importante definir primeramente el significado de Delito, para lo cual partimos de lo que establece al Código Penal Federal en su artículo 7: "Delito es un acto u omisión que sancionan las leyes penales", para tener un mejor conocimiento de este término jurídico tenemos que el delito es una conducta con las siguientes características: típica, antijurídica, culpable y punible, (MILLAN, 1994: 41,42).

La conducta delictiva para ser considerada como tal, debe ser:

- **Típica:** lo que significa que debe estar apegada en forma precisa y exacta, a la señalada por el Legislador en un precepto jurídico penal.
- **Antijurídica:** que va en contra de lo que dispone la ley.
- **Culpable:** significa que la persona que incurra en ella esté consiente de lo que esta haciendo, ya sea que se deba a un acto de su Voluntad, o a un descuido, negligencia o distracción.
- **Punible:** quiere decir que la ley penal debe señalar en forma expresa, la pena que le corresponda a la misma.

Si no reúne alguno de los elementos mencionados, no puede afirmarse que se está en presencia de un delito.

1.4.2. DELITOS FISCALES

1.4.2.1. CONCEPTO.- Son conductas que infringen las leyes fiscales, y que tiene las siguientes características:

- Es un delito especial: porque no está contemplado dentro del Código Penal Federal, sino en una ley administrativa especial: El Código Fiscal de la Federación.
- Es un delito patrimonial: Esto es porque afecta directamente al patrimonio de Estado a su vez el infractor resulta beneficiado en su patrimonio.
- Es un delito doloso: Para su realización siempre se requiere que se actúe con dolo, sin el cual el ilícito deja de existir. El primer párrafo del artículo 9 del Código Penal Federal define lo que es obrar dolosamente, y que señala “Obra dolosamente el que, conociendo los elementos de tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley”.

- Es un delito de resultado: Porque para la consumación del delito es imprescindible que se materialice el dolo que lo creó.
- Es un delito de consumación instantánea: Esto es en virtud de que al momento de ejecutar la acción infractora, se consuma la realización del delito, también se consideran delitos de resultado material, los que se refieren a un acto u omisión, que se traduce en una manifestación física objetiva y concreta, en forma inmediata, causando un daño a alguien.
- Es un delito de Querella necesaria: Por que el Ministerio Público Federal, no puede actuar sin una previa querella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin la cual, la Procuraduría General de la República no puede intervenir, aún teniendo conocimiento del caso. (Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación)
“Querella”: El término querella, se define como: “La querella es l noticia, que solo el ofendido o víctima, puede dar al Ministerio Público, respecto a la comisión de un delito” (MILLAN, 1994: 60)

1.4.2.2. CLASIFICACION:

Los delitos fiscales como ya se mencionó, están contemplados dentro del Código Fiscal de la Federación, el cual los tipifica y clasifica como a continuación se señala:

a) CONTRABANDO.

Comete el delito de contrabando quien Introduzca o extraiga del país mercancías...

I.- Omitiendo parcial o totalmente el pago de contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

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

III- De importación o exportación prohibida (Artículo 102 Código fiscal de la Federación)

b) DEFRAUDACION FISCAL.-

De conformidad con lo que señala el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación... *“Comete el delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños u aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal. “*

Siendo este delito el que ocupa el estudio de la presente tesis, el cual se analiza con posterioridad en el presente documento.

c) DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Son los delitos que se dan al cometer infracciones relacionadas con las obligaciones que se tienen ante el Registro Federal de Contribuyentes, como son:

-No solicitar inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, propia o de terceros, por más de un año a partir de la fecha en que debió hacerlo.

-No rendir ante el Registro Federal de Contribuyentes informes o avisos a que esté obligado, o lo haga con falsedad.

-Use más de una clave de Registro Federal de Contribuyentes intencionalmente con algún propósito.

-Desocupe su domicilio fiscal, sin presentar aviso de cambio de domicilio ante el Registro Federal de Contribuyentes, una vez iniciadas las facultades de comprobación, o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal, y antes de que éste haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

(Artículo 110 Código Fiscal de la Federación).

d) DELITOS RELACIONADOS CON DECLARACIONES, CONTABILIDAD Y DOCUMENTACION.-

Se considera delito el hecho de que alguien registre sus operaciones en dos o más contabilidades con diferentes contenidos, oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación comprobatoria que se está obligado a llevar de conformidad con las leyes fiscales, omita la presentación por más de tres meses de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del Artículo 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o presentarla incompleta, divulgue información confidencial que afecte a terceros o no cuente con controles volumétricos. (Artículo 111 Código Fiscal de la Federación).

e) OTROS DELITOS FISCALES:

- Los que cometan depositarios o interventores en perjuicio del fisco federal. (Artículo 112 Código Fiscal de la Federación).
- Alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales con fines fiscales, así como máquinas registradoras... (Artículo 113 Código Fiscal de la Federación).
- Realizar visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad competente, revisión de mercancías de transporte fuera del recinto fiscal. (Artículo 114 Código Fiscal de la Federación).

- Los que cometan los servidores públicos que amenacen de cualquier modo a un contribuyente, o a sus representantes o dependientes, con formular denuncia, querrela o declaratoria ante el Ministerio Público, por la comisión de posibles delitos fiscales. (Artículo 114-A Código Fiscal de la Federación).
- Se sancionará al servidor público que revele a terceros información que las instituciones que componen el sistema financiero les hayan proporcionado a las autoridades fiscales. (Artículo 114-B Código Fiscal de la Federación). Robo, destrucción o deterioro de mercancías en recinto fiscal. (Artículo 115 Código Fiscal de la Federación).
- Se sancionará el transporte o comercialización de gasolina o diesel que no cumplan con especificaciones dictadas por PEMEX. (Artículo 115 bis, Código Fiscal de la Federación).

El análisis de todos los conceptos anteriormente analizados, tiene como objeto establecer en forma concreta cuales son las partes que componen los elementos del delito de defraudación fiscal partiendo de la obligación Constitucional de contribuir a través del pago de los impuestos.

CAPITULO II

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1.- Elementos de la Relación Tributaria.

2.2. Causación del Tributo.

2.3. Determinación de las Contribuciones.

CAPITULO II

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El autor Delgadillo Gutiérrez la define como “La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del poder legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce como *relación jurídico tributaria*.

La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.” (Delgadillo, 1996:97). Por lo cual en este capítulo abordaremos la relación existente entre contribuyentes y autoridades

2.1.- ELEMENTOS DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA:

El Lic. Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez, la define como "vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria" (DELGADILLO, 1996:97), es decir,

consiste en la relación existente entre contribuyentes y autoridades fiscales, para cumplir con lo que disponen las leyes en materia tributaria.

En la relación jurídico-tributaria, intervienen dos sujetos que a continuación se describen.

2.1.1. SUJETO ACTIVO

A su cargo están las funciones de imposición, recaudación, administración y sanción de las contribuciones y se clasifican en:

a) Federación y Estados: Los cuales tienen plena potestad jurídica tributaria, queriendo decir con esto, que en base en su presupuesto de egresos pueden establecer contribuciones, a través de sus legislaturas respectivas, y disponer de dichas contribuciones para sufragar el gasto público correspondiente.

b) Municipios: El cual no tiene capacidad para fijar las contribuciones, toda vez que éstas son establecidas por las legislaturas de la Federación y de los Estados, únicamente tiene facultad de recaudación, de conformidad con lo establecido en la fracción II, del artículo 115 Constitucional que establece "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados..." por tal situación dependen, en materia tributaria, del Poder Estatal.

2.1.2. SUJETO PASIVO

Es aquel que tiene la obligación de pagar las contribuciones fijadas por el sujeto Activo, y puede ser Persona Física o Persona Moral.

a) Persona Física: Es el ente biológico que es capaz de tener derechos y obligaciones y de ejercerlos al alcanzar la mayoría de edad, se caracteriza por tener un nombre, domicilio, estado civil, patrimonio, capacidad y nacionalidad.

b) Persona Moral: Es una entidad constituida por un grupo de personas con fines comunes y permanentes, cuenta con una personalidad jurídica distinta a la de sus miembros y se caracteriza por tener una razón social, domicilio, patrimonio y nacionalidad.

2.1.3. Personas físicas:

El Autor Ricardo Soto Pérez las define como sigue:

“Las personas físicas son los individuos humanos; su personalidad y capacidad jurídica las adquieren con el nacimiento y las pierden a su muerte. Sin embargo, para ciertos efectos, el Derecho considera como nacido al individuo que ha sido concebido: que se encuentra en estado de gestación.

Todas las personas físicas, por el sólo hecho de serlo, tienen determinadas características o cualidades llamadas atributos a las personas.

Los atributos de las personas físicas son: el nombre, el domicilio, el patrimonio, la capacidad jurídica, el estado civil y la nacionalidad.

- **El nombre.** Está constituido por el conjunto de palabras que individualizan a una persona en una sociedad...
- **El domicilio.** El Código Civil del Distrito Federal establece en su artículo 29, que el domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren, presumiéndose que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en el por más de seis meses. A éste es al que se le llama domicilio voluntario...
- **El patrimonio.** Está formado por el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero...
- **La capacidad jurídica:** Es la aptitud, reconocida por la ley, para disfrutar derechos, para ejercitarlos y para contraer obligaciones.
- **El estado civil:** Es la situación que tiene el individuo dentro de la sociedad y dentro de su propia familia...
- **La nacionalidad :** Es la relación jurídico-política que se establece entre un individuo y un Estado...(SOTO, 2000: 140,141,142 Y 143)

2.1.4. Personas morales:

Las personas morales son aquellas asociaciones o corporaciones que se crean con algún fin o motivo de utilidad pública o privada y a quienes el Derecho reconoce una personalidad distinta de las que tiene cada uno de sus integrantes.

Las personas morales no tienen una existencia real, ya que son una ficción del Derecho, quien les atribuye una personalidad por necesidad de orden práctico y jurídico...

Nuestro Código Civil enumera las personas morales en su artículo 25, expresando que son tales:

- La Nación, los Estados y los municipios.
- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley.
- Las sociedades civiles y mercantiles.
- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.
- Las sociedades cooperativas y mutualistas.
- Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin ilícito, siempre que no fueran desconocidas por la ley.
- Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Las personas morales solo tienen por atributos: el nombre, el domicilio, la nacionalidad, el patrimonio y la capacidad jurídica.

- **El nombre:** Está formado por las palabras propias de su denominación
- **La nacionalidad:** La nacionalidad determinará que sean nacionales o extranjeras, siendo las de nacionalidad mexicana, las que se constituyan conforme a la leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal (artículo 5° de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, de 20 de agosto de 1940)
- **Patrimonio:** Está formado por los bienes de todo género que estén destinados al cumplimiento de las finalidades para las cuales fueron creadas.
- **La capacidad jurídica:** La establece el artículo 26 del Código civil: “Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución”. (SOTO, 2000: 143,144 y 145)

2.2. CAUSACION DEL TRIBUTO

El Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente señala que el Nacimiento de la obligación Fiscal se da cuando: " Las contribuciones se causan conforme se realizan situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Es decir, que la obligación como contribuyente se da desde el momento en que realice actos sobres los cuales legalmente se debe dar una parte al Fisco Federal.

El Autor Delgadillo Gutiérrez señala al respecto lo siguiente: *“En materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación fiscal no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto*

plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación, o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados como objeto de gravamen por el legislador y, por tanto, establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento” (DELGADILLO, 1996:102)

2.3. DETERMINACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Las leyes fiscales son “autodeterminables” o “autoaplicables”, es decir que a los contribuyentes les corresponde efectuar el cálculo de su impuesto, de conformidad con las leyes vigentes, como lo indica el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario". De lo que se desprende que los impuestos federales no son determinados por el fisco federal, sino que los contribuyentes deberán efectuar el cálculo de sus contribuciones, en base a las leyes fiscales vigentes, que contienen una serie de procedimientos aplicables para su determinación y que las declaraciones que se presentan ante las autoridades fiscales únicamente tienen el carácter de informativo y es entonces que las autoridades mediante sus facultades de comprobación “determinan o comprueban” si lo declarado por los contribuyentes corresponde con su situación fiscal real, o bien si

existen diferencias, omisiones ó errores en la “autodeterminación” efectuada por el propio contribuyente.

Es entonces que concluimos que existe una relación entre contribuyentes y autoridades fiscales misma que inicia cuando se realiza algún acto que genere una obligación al pago de impuestos y que concluye cuando se finiquita correctamente.

CAPITULO III

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

3.1.- Facultades de Comprobación.

3.2.- Sanciones al Incumplimiento de las Obligaciones Fiscales.

CAPITULO III

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Ahora bien, una vez que el contribuyente determina y entera los impuestos a que está obligado, el Estado a través del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, faculta a las Autoridades Fiscales a comprobar que tanto los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros, hayan cumplido con las disposiciones fiscales, o bien comprueban que dichas personas dejan de hacerlo, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar que existe la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales (Artículo 42 Código Fiscal de la Federación), para lo cual es necesario que la autoridad cumpla con los requisitos para su actuación los cuales están señalados en el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que señala: *“Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos :*

I.- Constar por escrito en documento impreso o digital...

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Señalar el lugar y fecha de emisión.

IV.- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V.- Ostentar la firma de funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a que vaya dirigido...”

Dichas facultades de comprobación que están señalados en Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consisten en:

3.1.1. Rectificar errores asentados en declaraciones, solicitudes ó avisos:

Para lo cual las autoridades podrán requerir a los contribuyentes la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate (Artículo 42 fracción I Código Fiscal de la Federación).

3.1.2. Revisiones de escritorio:

Consiste en solicitar a los contribuyentes, para que exhiban para su revisión, en la contabilidad, así como los datos e informes que las autoridades consideren necesarios para ejercer sus facultades de comprobación, este tipo de revisión se conoce como “revisión de gabinete” y se efectúa en las oficinas de la autoridad, y son más flexibles, en el sentido que se otorgan plazos de conformidad con el artículo 53 inciso C del Código fiscal de la Federación, lo que da oportunidad a los contribuyentes de integrar y en su caso de recabar la información que les ha sido requerida. Las formalidades de ése tipo de revisión está reguladas por lo dispuesto en el Artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que indica lo siguiente:

1.- La solicitud se notificar en el domicilio fiscal del contribuyente, en el caso de Personas Físicas en el lugar donde se localice al contribuyente. En caso de que no se encuentre la persona a quien va dirigida la solicitud se dejará citatorio señalando determinada hora del día siguiente (hábil), si una vez mediado citatorio, no se presenta el contribuyente o su representante legal, se notificará a la persona que se encuentre en domicilio señalado en la solicitud.

2.- La solicitud debe indicar el lugar y plazo para que se proporcionen los informes o documentos.

3.- Los informes deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante legal.

4.- Como resultado de la revisión, en caso de que las autoridades determinen irregularidades, deberán comunicarlo por escrito mediante oficio de observaciones.

5.- Cuando no hubiera observaciones, las autoridades deben comunicar al contribuyente un oficio de conclusión de la Revisión de gabinete, sin observaciones.

6.- El contribuyente cuenta con un plazo de 20 días para presentar libros documentos o registros que desvirtúen los hechos asentados en el oficio de observaciones formulado por la autoridad si le está siendo revisado dos o más ejercicios pueden otorgársele 15 días más, a requerimiento del contribuyente, en caso de no hacerlo se darán por consentidos los hechos u omisiones consignados en dicho oficio.

7.- Dentro del plazo para desvirtuar los hechos asentados en el oficio de observaciones, el contribuyente puede optar por corregir su situación fiscal, presentando copia de la forma de corrección de su situación fiscal.

3.1.3.- Visitas Domiciliarias:

Practicar visitas domiciliarias, consiste en una revisión que efectúa la autoridad y cuya documentación y contabilidad sujeta a revisión es requerida de manera inmediata una vez notificada la orden de visita, ésta revisión se efectúa en el domicilio fiscal del propio contribuyente y las formalidades de la misma están reguladas por los artículos del 43 al 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Orden de visita:

Es importante señalar que la orden de visita es el documento con el cual la autoridad inicia sus facultades en este tipo de revisión, y deber contener los siguientes requisitos:

(Artículo 38 Código Fiscal de la Federación)- Constar por escrito

- Señalar la autoridad que lo emite
- Estar fundado y motivado
- Ostentar firma del funcionario competente
- Deberá indicar el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita
- Contener el nombre de las personas que deberán efectuar la visita.

El Artículo 44 del Código Fiscal de la Federación nos indica las formalidades que deben cumplirse en el inicio de una visita domiciliaria y son:

- La visita se realizará en los lugares señalados en la orden de visita.

- Si al presentarse los visitadores, no está el contribuyente visitado o su representante legal, se dejará citatorio señalando determinada hora del día siguiente (hábil), si una vez mediado citatorio, no se presenta el contribuyente o su representante legal, la visita se iniciará con quien se encuentre en lugar visitado.

- Al iniciarse la visita, los visitadores procederán a identificarse, con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos y en caso de negativa serán nombrados por la autoridad sin que esta situación invalide los resultados de la visita. Los testigos podrán ser sustituidos en cualquier momento de la revisión.

Las reglas para la práctica de una visita domiciliaria están establecidas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, y son:

- De toda visita en el domicilio fiscal, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por las autoridades fiscales.

-Cuando los contribuyentes tienen sucursales, bodegas etc. y la visita se levante simultáneamente en dos lugares, en cada domicilio se deber levantar acta parcial con todas las formalidades, mismas que formarán parte del Acta Final.

- Durante el desarrollo de la visita si las autoridades descubren documentos, bienes que no correspondan con lo registrado por el contribuyente, podrán asegurarlos dejando en calidad de depositario a la persona con quien se entienda la diligencia.

- Se podrán levantar actas complementarias o parciales, mismas que deberán contener todas las formalidades de las fracciones antes mencionadas, y una vez levantada el acta final no se podrán levantar actas complementaria sin que exista una nueva orden de visita.

- Cuando en el desarrollo de una visita domiciliaria los visitadores conozcan hechos que puedan significar incumplimiento en las disposiciones fiscales lo harán constar en la Ultima Acta Parcial y antes de levantar el Acta Final, deberán transcurrir cuando menos 20 días por el ejercicio revisado, en caso de más de un ejercicio o fracción de éste se podrá ampliar por 15 días más si el contribuyente lo solicita dentro del plazo inicial de 20 días, para presentar libros documentos o registros que desvirtúen los hechos asentados en la referida Ultima Acta Parcial formulada por la autoridad, en caso de no hacerlo antes del levantamiento del Acta Final se darán por consentidos los hechos u omisiones consignados en dicha acta.

3.1.4.- Revisión de Dictamen:

Consiste en la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos registrados, respecto de las personas físicas o morales que se hicieron dictaminar para efectos fiscales sobre:

- Sus Estados Financieros

- Operaciones de enajenación de acciones que realicen

- Declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado.

- De cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Esta revisión se efectúa generalmente en las oficinas de las autoridades y los requisitos del dictamen y el plazo para su presentación están regulados por los artículos 52, 52-A , 53 y 53-A del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, cuando resulta insuficiente la información proporcionada por el contribuyente, o la autoridad juzga conveniente iniciará revisión directamente con el contribuyente, será necesario iniciar facultades con el contribuyente a través de una revisión de gabinete, o bien a través de una visita domiciliaria.

Aquí cabe señalar para el tema que nos ocupa que en el sexto párrafo del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, se señalan las sanciones a los Contadores

públicos que dictaminan, que no cumplan con las disposiciones del propio artículo o no apliquen las normas de auditoría, y señala que será motivo de cancelación definitiva de su registro, si “...*el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal...*”

3.1.5.- Verificación de la expedición de comprobantes fiscales, avisos al Registro Federal de Contribuyentes, así como verificación de marbetes ó precintos:

Respecto a la verificación de expedición de comprobantes, este tipo de revisión consiste en practicar visitas domiciliarias a fin de verificar que los contribuyentes cumplan con la obligación de expedir comprobantes fiscales, procedimiento que está regulado por el Artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, y consiste en lo siguiente:

- Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales de los contribuyentes.

- Se entregará la orden de verificación al contribuyente, encargado o quien se encuentre al frente del establecimiento.

- Los visitantes procederán a identificarse, con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos y en caso de negativa serán nombrados por la autoridad sin que ésta situación invalide los resultados de la inspección.

-De toda visita en materia de comprobantes fiscales, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por las autoridades fiscales.

- Si al cierre de la visita la persona con quien se entendió la diligencia, se niega a firmar, Esta situación se asentará en el acta sin que esto afecte la validez, dándose por concluida la visita.

Los comprobantes fiscales a que se hace referencia, deberán cumplir con lo dispuesto en el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

3.1.6.- Avalúo y verificación de toda clase de bienes incluso durante su transporte.

Consiste en verificar físicamente la existencia de los bienes que el contribuyente ha declarado tener en propiedad o en posesión, y realizará avalúos de éstos cuando la autoridad lo considere conveniente.

3.1.7- Recabar de funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Los informes y datos que se solicitan de funcionarios públicos y fedatarios son con el objeto de recabar información de los contribuyentes, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

3.1.8. Allegarse de pruebas para formular denuncia, querrela, o declaratoria por la comisión de Delitos Fiscales.

Las autoridades tienen facultades para allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria para que se ejercite la ACCION PENAL por la posible comisión de Delitos Fiscales.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación, señala que las actas levantadas por las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley concede a las Actas de la Policía Judicial, y que las autoridades serán coadyudantes del Ministerio Público Federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

3.2. SANCIONES AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Las sanciones al incumplimiento de las obligaciones fiscales consisten en la imposición de penalizaciones de carácter económico en casos de infracción o incumplimiento a las disposiciones fiscales, y privativos de la libertad (cárcel) a quienes cometen delitos fiscales de tal manera podría decirse que existen son dos tipos de sanciones de las cuales las primeras se consideran administrativas y las segundas son sanciones corporales privativas de la libertad (penales) y son autoridades diferentes las que están facultadas para imponerlas, ya que de conformidad con el Artículo 21 de la Constitución "La imposición de la penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al

Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estar bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos...", no obstante que no se menciona específicamente sobre el ámbito tributario, en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se faculta a las autoridades hacendarías a hacer efectivo el cobro de las contribuciones y sus accesorios, los cuales incluyen las sanciones administrativas.

3.2.1. SANCIONES ADMINISTRATIVAS.

Las multas son los castigos, sanciones o penalizaciones que las autoridades fiscales imponen a los contribuyentes cuando no cumplen con sus obligaciones fiscales en los términos (tiempo y forma) que estipulan las disposiciones fiscales, y son independientes del cumplimiento de las contribuciones y sus accesorios, y de las penas que se impongan cuando se incurra en responsabilidad penal, cuando ya son determinadas por una autoridad fiscal.

Cuando las autoridades fiscales comprueben el incumplimiento a las disposiciones fiscales, aplicarán las multas que establecen las disposiciones fiscales y que están estipuladas en el Código Fiscal de la Federación independientemente de que sea exigible el pago de las contribuciones no enteradas espontáneamente.

Las multas se clasifican de acuerdo al tipo de infracción, en formales y de fondo, las primeras están reguladas por lo previsto en los artículos 79 al 91 del Código Fiscal

de la Federación y las segundas están contempladas en el artículo 76 del citado ordenamiento, y actualmente está establecida en los siguientes términos: 55% al 75% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios, antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió; y del 70% al 100% en los demás casos.

Son multas formales las que infringen alguna formalidad prevista en las leyes fiscales, como puede ser: No solicitar inscripción al Registro Federal de Contribuyentes cuando se esté obligado a ello, no presentar avisos al Registro Federal de Contribuyentes, no presentar las declaraciones, solicitudes o avisos o constancias que exijan las disposiciones legales, no llevar contabilidad, no expedir comprobantes fiscales, expedirlos sin requisitos fiscales, no suministrar los datos o informes de clientes y proveedores etc.

Las multas de fondo son las que sancionan la omisión total o parcial del pago de una contribución, es decir que sólo son aplicables cuando existen pagos no efectuados al fisco, estando obligado a ello, y sólo son aplicables cuando intervienen las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

3.2.2. SANCION PENAL

Consiste en la privación de la libertad y son aquellas cuya competencia corresponde a una autoridad judicial.

En materia fiscal se requiere que previamente las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación allegándose de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria ante el Ministerio Público Federal, para ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

La denuncia, es la acusación que cualquier persona puede dar al Ministerio Público, respecto a la posible comisión de un delito.

La querrela, es la acusación que sólo la víctima o el ofendido puede presentar ante el ministerio público, respecto a la posible comisión de un delito.

El Ministerio Público Federal, es el órgano del Estado que acta en representación de la sociedad, y que se encarga de investigar y perseguir la comisión de cualquier delito, ofreciendo y presentando pruebas de cargo tendientes a demostrar la culpabilidad del procesado.

Es entonces que en el presente capítulo tiene como objetivo mostrar las deferentes actividades que realiza la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación y que éstas finalmente tienen como finalidad efectivamente **comprobar** que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de conformidad con la ley.

CAPITULO IV

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.1.- Clasificación del delito de defraudación fiscal.

4.2 - Responsables del delito de defraudación fiscal.

4.3.- Sanciones al Delito de defraudación fiscal y otros delitos fiscales.

4.4.- Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales.

4.5.- Procedimiento penal por delitos fiscales.

CAPITULO IV

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Después de dar lectura a cada uno de los capítulos anteriores, llegamos al punto medular de la presente tesis, que trata de abordar cuando el incumplimiento fiscal pasa de ser un incumplimiento administrativo, a un delito, el cual se denomina “delito de defraudación fiscal”.

4.1. CLASIFICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Su clasificación depende de varios factores que influyen para su comisión y puede ser simple ó calificado

4.1.1. DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL SIMPLE:

El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación: *“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños u 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.”

a) a la letra comienza señalando: “Comete el delito de defraudación fiscal **quien con uso...**” Para identificar **quien** es el comete el delito es necesario precisar que se está refiriendo al sujeto que está realizando la conducta, la cual es el engaño, la mentira ó el dolo para distorsionar la realidad, éste sujeto siempre recae en una persona física, pues si bien, aún cuando ya citamos que el sujeto pasivo que tiene la obligación de enterar las contribuciones fijadas por el sujeto activo, pueden ser personas físicas o morales, éstas últimas son una ficción del derecho y no es un ente con pensamiento para cometer el delito, además de que solo las personas físicas son objeto de una responsabilidad penal, es entonces que en el caso de personas morales, la responsabilidad en primera instancia, recae sobre el Representante Legal, pero también de comprobarse puede inculpar a los socios, apoderados u otros terceros que pueden ser incluso contadores, administradores etc...

b) quien con uso de **engaños o aprovechamiento de errores**:

El engaño es actuar haciendo creer a otros a tener por cierto lo que no es, en el caso de la defraudación fiscal el engaño es en hacer creer a las autoridades que no se obtuvo o retuvo impuesto, o bien que fue en cantidad menor a la debida, cabe señalar que el hecho de no presentar declaraciones por si mismo no representa engaño, el Lic. Arturo Millán considera lo siguiente al respecto: “Quién no presenta su declaración fiscal estando obligado a ello por ley, lo que realmente hace es: callar, guardar silencio; o abstenerse de afirmar o negar algo. Donde ninguna de las actitudes mencionadas, constituyen un engaño.” (MILLAN, 1994: 209)

Por otra parte el aprovechamiento de errores es más complejo para determinar, toda vez que deberá comprobarse que quien cometió el delito, es conocedor en la materia, y que estuvo en posibilidad de impedirlo, es entonces que aquí puede ser

que quien se aproveche del error sea el contador, o bien el dictaminador, que al presentar su dictamen y aun conociendo irregularidades las oculte presentando un dictamen sin salvedades.

c) “**omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido**”

La consumación del delito se da con la falta del pago o el pago en cantidad menor a la debida y si bien podemos decir que esta consumación se hace manifiesta en el momento de la presentación de las declaraciones correspondientes, también podemos afirmar que la no presentación de declaraciones no los excluye de la comisión del delito, si se comprueba que tenían todos los elementos para cumplir con la obligación o se tenía conocimiento de la misma.

d) **con perjuicio del fisco federal**

Con la falta de pago en el delito de defraudación fiscal se ve afectado el recurso que debiera percibir el fisco federal entendiéndose por Fisco como lo señala el Lic. Arturo Millán, como sigue:

Fisco: “ El término de “fisco” tiene su origen en el latín. Proviene del término “fiscos”, que era el cesto de mimbre que los recaudadores del imperio romano utilizaban, para depositar en él las contribuciones que los habitantes del imperio romano entregaban. Posteriormente el término de “fisco” se utilizó para referirse al tesoro particular del príncipe, que lo distingue del tesoro del pueblo, al que se le daba el nombre de “erario”. Al desaparecer con el transcurso del tiempo las monarquías y los

principados, y surgir en su lugar el Estado moderno, desaparecieron también los príncipes y su “fisco”, es decir su tesoro particular. Y así los términos de “fisco” y “erario” llegaron a ser sinónimos, significando ambos: el tesoro público del Estado.” (MILLAN, 1994: 7)

4.1.2. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADO

A partir de 1997 se adicionó este concepto en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, considerando que existen actitudes delictivas cuya gravedad es mayor por tratarse de actos cuidadosamente planeados y premeditados, con el objeto de no enterar o enterar contribuciones menores, a las que se tenga obligación de enterar, y no por un descuido o error, ésta actitud fraudulenta se analiza a continuación:

"a) Usar documentos falsos.":

La falsificación de documentos consiste en la alteración del contexto de un documento verdadero, esté penada por el Código Penal Federal en sus artículos 243, 244 y 245, por ejemplo usar facturas apócrifas de compras con el objeto de tener más deducciones y así no pagar ó pagar menos impuesto, o bien solicitar una devolución improcedente.

Que se utilicen facturas de deducciones falsas, es decir de operaciones no realizadas, como puede ser servicios o compras no realizadas con el único fin de obtener una utilidad menor a la realmente obtenida a efecto de pagar menos impuestos. Este delito puede darse cuando se “compran o mandan hacer facturas a

un impresor autorizado o no, que replique folios de un contribuyente registrado o ficticio y que se asienten datos de compras no registradas

"b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos."

La obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen los contribuyentes así como conservar una copia de los mismos a disposición del Servicio de Administración Tributaria, está contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta dependiendo del régimen a que corresponda, y su expedición esté regulada por los Artículos. 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y 37 de su Reglamento.

El hecho de no expedir repetidamente los comprobantes fiscales a que se está obligado, es una actitud evasora por efectuar operaciones que no pueden ser comprobables al no existir documento alguno.

Existe la obligación de expedir comprobantes por las operaciones que se realicen y por las que se percibe un ingreso, cabe señalar que se deberá estar a lo que señalan las disposiciones fiscales y a partir de que cantidad se obliga a expedir el comprobante, ahora bien esto solo se da cuando la conducta es reiterada y ya ha haya sido sancionada, también derivado de esto se observa que está relacionada con la omisión de ingresos, pues existen contribuyentes que no expiden sus comprobantes con el fin de no acumular esos ingresos al no quedar evidencia documental de su percepción, aquí es importante comentar que las personas que

adquiramos bienes o servicios de contribuyentes que no nos quieran expedir comprobantes, no podemos en su caso deducirlos, por lo cual debemos denunciar este tipo de conductas, así mismo no permitir que se nos condicione el precio por la presentación del comprobante, por ejemplo que se nos diga que si es sin comprobante nos cobran una cantidad y si solicitamos nos lo expidan, nos quieran cobrar el Impuesto al valor agregado adicionalmente al precio, toda vez que el precio que se nos dé debe llevar incluido dicho impuesto.

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

Todos los datos asentados en las declaraciones de impuestos son bajo protesta de decir verdad, y tienen carácter informativo ante las autoridades fiscales, por lo que la autoridad los considera reales, no obstante que puede ejercer sus facultades de comprobación para verificar la autenticidad de los mismos.

Existe maquinación en el hecho de que un contribuyente arbitrariamente asiente cantidades no sólo para evadir, sino incluso para beneficiarse de cantidades solicitadas para su devolución y que no le pertenecen.

"d) Asentar datos falsos en los sistemas o registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales."

Esto es aplicable al engaño que se manifiesta cuando los contribuyentes manejan en su contabilidad registros diferentes a las operaciones reales, ya sea en monto, en

fechas, o bien que lleve "doble contabilidad", para mostrar a las autoridades registros que no reflejen su situación financiera real, con el único objeto de evadir el pago de contribuciones.

Por otra parte el no llevar contabilidad por si mismo no puede considerarse delito cuando no se obtenga un beneficio indebido y puede dar lugar únicamente a una sanción administrativa, lo cual deberán valorar las autoridades correspondientes.

4.1.3. EQUIPARABLES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

En teoría no es posible considerar la existencia de delitos equiparables al de defraudación fiscal, debido a que el término equiparable significa, "comparar una cosa con otra, considerándolas iguales o equivalentes", y de acuerdo a la Constitución, Artículo 14, está prohibido imponer por simple analogía, pena alguna que no esté, decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata, si embargo, erróneamente se utiliza el término de "defraudación fiscal equiparable", toda vez que los delitos descritos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, no son equiparables al de defraudación fiscal, si no que lo que se esté asimilando son las sanciones aplicables a dichos delitos, ya que el legislador menciona: "será sancionado con las mismas penas de defraudación fiscal, quien..."

Una vez efectuada esta apreciación, se procede a analizar las conductas que son sancionables con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, establecidas en el artículo. 109 del Código Fiscal de la Federación y son:

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los 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 independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realicen 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 establecido en 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. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.*
- 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.”*

Esta conducta se analiza en partes de la siguiente manera:

"Consignar en las declaraciones deducciones falsas", esto es que el contribuyente al momento de llenar su declaración anual, asiente un importe que no existe, es decir, que declare deducciones que no tienen un debido soporte documental, con el único objeto de disminuir su carga tributaria, lo que implica un perjuicio al fisco federal y en el que el dolo se hace manifiesto por que se efectúa con una idea premeditada que es la de defraudar al fisco, es importante señalar que no es lo mismo una deducción falsa que una deducción improcedente, pues en la primera existe dolo y por si mismas representan un engaño al Fisco Federal, la segunda se trata de aquellas deducciones que efectivamente se llevaron a cabo, pero que los documentos que las amparan no reúnen los requisitos para ser deducibles y que tal situación se debe a un acto de negligencia o descuido,

-"Declarar ingresos menores a los realmente obtenidos, o determinados conforme a las leyes ", éste delito se consuma al momento de manifestar una cantidad inferior por concepto de los ingresos obtenidos, ó los determinados conforme a las leyes fiscales, para lo cual, no es necesario que se acredite que existe dolo para que se tipifique, pues lo que se sanciona es la conducta, aún cuando esta sea por desconocimiento, negligencia o descuido, y se consuma al momento de presentar la declaración de impuestos, ahora bien, si se comprueba que el delito de declarar ingresos menores a los realmente obtenidos, se hizo con uso de engaños y con el fin de obtener un beneficio indebido, entonces no se estará a lo dispuesto en el artículo

109 del Código Fiscal de la Federación, si no que se considerará como un delito de defraudación fiscal específica.

- "Será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta."

Para mejor comprensión de esta figura delictiva es necesario remitirse a lo que señala el art. 107 de la Ley del Impuesto Sobre Renta, el cual señala entre otros procedimientos, que cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubieran declarado en ese mismo ejercicio, las autoridades fiscales procederán a "Comprobar el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a este el resultado de dicha comprobación" (fracción I).

Este tipo de conducta sólo es aplicable a personas físicas, y solo a aquellas que:

- perciban dividendos;
- perciban honorarios; y
- realicen actividades empresariales,

y se da en el momento en que el contribuyente no acredite ante la autoridad, la legalidad de la discrepancia entre sus ingresos y sus erogaciones, porque resulta ilógico que sin tener ingresos se puedan efectuar erogaciones superiores a dichos ingresos, para lo cual el propio artículo considera erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, Lo anterior como se trata de una presunción de la autoridad, el contribuyente puede aclarar en su caso, de donde provienen los recursos, y no necesariamente tengan que ser por ingresos propios de su actividad, pero tiene que explicar, comprobar y presentar pruebas de dicha discrepancia (Como puede ser enajenación de bienes inmuebles, obtención de herencia o premios etc.); pero puede ser que al no poder el contribuyente aclarar tal situación, se trate de una omisión de ingresos, por lo que se estaría en presencia de un delito de defraudación fiscal.

El objetivo que se persigue con sancionar éste delito, es combatir con aquellas actividades incluso ilegales que efectúan algunos contribuyentes para obtener ingresos que no declara.

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.

Este ilícito en la práctica se da con frecuencia, y consiste en que el contribuyente "descuenta" del pago que efectúa a terceros (ejemplo: pago por concepto de honorarios), el impuesto correspondiente cuando tiene la obligación de hacerlo, y sin embargo no lo entera a la autoridad, por lo que hace dispone de tales cantidades, el

delito se consuma en el momento en que tiene la obligación de enterarlo y no lo hace. Es importante señalar que cuando un contribuyente tiene la obligación de retener, y no lo hace, ni lo desglosa en el documento que ampare alguna operación con terceros, no se estará cometiendo un delito, sólo se considerará una falta administrativa y no se procederá penalmente.

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

IV.- Simule uno o más actos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

V.- Sea responsable por omitir presentar por más de un año, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Cabe señalar que tanto en el artículo 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, no se formulará querrela, cuando el contribuyente corrija su situación fiscal antes de que se inicien facultades de comprobación, a través de requerimiento, solicitud de documentación, orden de visita etcétera...

4.2. RESPONSABLES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

La determinación del o de los responsables del delito de Defraudación Fiscal, estará a cargo de la Procuraduría Fiscal de la Federación y una vez sometidos a juicio penal, se concluirán si son penalmente responsables o no.

Tratándose de Personas Físicas es el propio contribuyente el responsable, y en el caso de Personas Morales no puede imputarse la autoría del delito ni de ningún otro a una persona moral, en virtud de que son una ficción del derecho, y físicamente no existen, por lo que, cuando actúan, no lo hacen directamente, sino que ejercen sus actos a través de los individuos o persona físicas que los representan, por tanto, tenemos que los responsables en los casos de defraudación fiscal, son los representantes de la persona moral, (Presidente del consejo, gerente, administrador etc.), y de conformidad con lo dispuesto en la fracción III del Artículo 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles: "Los Administradores son solidariamente responsables para con la sociedad, de la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo e información que previene la ley.", por lo que considerando que el delito de defraudación es un delito de resultado, las personas que pueden impedir que el mismo se cometa o no, son los representantes que tienen a su cargo la toma de decisiones en una empresa.

Por otra parte, el art. 95 del Código Fiscal de la Federación, señala quienes son los responsables del Delito de Defraudación Fiscal, siendo éstos quienes:

I.- Concierten la realización del delito.

Por concertar, se entiende el hecho de ponerse de acuerdo dos o más personas con un mismo fin, en éste caso defraudar al fisco, aunque solo es sancionable si el delito se consuma, pues de no ser así, aun cuando se acuerde defraudar al fisco por si mismo no constituye un delito que perseguir.

Ejemplo, Cuando los socios de una negociación, acuerdan no facturar el total de sus operaciones de ventas.

II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.

Son quienes materialmente hacen efectivo el delito, es decir quienes ejecutan la conducta delictiva, ya sea intencional o no, por negligencia o descuido. Ejemplo, Cuando el contador de una empresa, asienta en la declaración datos falsos en perjuicio del fisco, a fin de que su cliente pague menos impuestos

III.- Cometan conjuntamente el delito.

En este caso la responsabilidad incluye a quienes planifiquen el delito, los que lo ejecuten, así los que traten de encubrirlo y los que obtengan el beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Ejemplo, Contador y Representante legal, acuerdan solicitar una devolución de impuestos indebida.

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

Es cuando es responsable el que se vale de otro para cometer el delito., y éste último no tiene participación en la comisión del delito.

Ejemplo, Que un contribuyente se auto facture deducciones a nombre de otro.

V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Es responsable el que con engaños logra que otro cometa el delito, y éste último no actúe por voluntad propia, e incluso sin conocimiento del fin que persigue el primero.

Ejemplo, Cuando un contribuyente no proporciona la totalidad de la documentación a su contador y éste elabore las declaraciones con la información recibida.

VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión

En este caso se responsabiliza a quien colabora para la comisión del delito, con conocimiento del mismo y que sin su ayuda no hubiera sido posible la realización.

Ejemplo, Cuando un contribuyente proporciona o vende a otro, facturas "en blanco", para que éste las haga deducibles asentando en ellas operaciones y cantidades inexistentes.

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

En este caso la responsabilidad es muy semejante a la de encubrimiento que señala el art. 96 del Código Fiscal de la Federación.

Este listado no es muy preciso al implantarse en casos particulares, puesto que requiere de una serie de investigaciones que a veces no pueden realizar tanto las autoridades fiscales como judiciales, sin embargo ayuda a tener una visión general de la responsabilidad por la comisión del delito de defraudación fiscal.

Esto en la práctica, es aplicable, tanto a los contribuyentes y/o sus representantes legales, así como a los Asesores, Contadores, Contadores Públicos Registrados, Administradores, Gerentes, Apoderados, entre otros, que tienen acceso directo a la información contable, financiera y fiscal, así como a las decisiones a tomar.

4.3. SANCIONES AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Como ya se hizo mención, las sanciones que se imponen cuando se incurre en responsabilidad penal, son penas privativas de la libertad y son independientes de las sanciones administrativas (multas).

4.4. PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL EN LOS DELITOS FISCALES.

Prescripción de la acción penal, es la extinción de la facultad de perseguir el delito por el transcurso del tiempo.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, establece el tiempo en que se considera que prescribe la acción penal, de la siguiente manera:

"La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria en perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha secretaría tenga conocimiento del delito y del delinciente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito..."

Esto es por ejemplo que si un contribuyente se le detecta la comisión del delito una vez iniciadas las facultades de comprobación, auditoría, revisión de dictámenes etcétera, la autoridad podrá demandar para que se ejerza acción penal, hasta por un periodo que no exceda de tres años, de no hacerlo, sólo podrá hacer exigible el cobro del crédito fiscal pero no podrá querrellarse ante el Ministerio Público para que se inicie el Proceso Penal.

Sin embargo, si un contribuyente defrauda al fisco y no se le practica revisión alguna por el ejercicio en que cometió el ilícito en un plazo de cinco años, y se inicia revisión del mismo después de dicho plazo, tampoco podrá la autoridad fiscal solicitar se le inicie trámite penal.

4.5. PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES:

Para que se proceda penalmente contra una persona por delitos fiscales, se requiere que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proceda con algunos procedimientos mismos que se encuentran establecidos en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y son:

1.- Formular querrela tratándose de actos asimilables a contrabando, defraudación fiscal y otros relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, a declaraciones, contabilidad y documentación, delitos de depositarios e interventores, los servidores públicos que ordenen visitas domiciliarias y embargos sin mandamiento escrito.

2.- Declaración de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio por los delitos de contrabando o robo en recinto fiscalizado

3.- Formule declaratoria en los casos de contrabando de mercancías por los que no paguen impuestos de importación y se requiera permiso o de mercancías de tráfico prohibido.

4.- En los demás casos denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal.

Las autoridades administrativas harán efectivo el pago de contribuciones sin que esto afecte el proceso penal.

Es importante señalar que existen dos vías para sancionar a los responsables del delito de defraudación fiscal, y son por la vía administrativa y por la vía penal.

a).- VIA ADMINISTRATIVA:

Este proceso se da desde que se inician las facultades de comprobación, y consiste en que las autoridades fiscales una vez determinando un crédito a cargo del contribuyente. por impuestos dejados de enterar proceda a su cobro.

b).-VIA PENAL:

Independientemente del procedimiento que se gestione para el pago de contribuciones, se procede como ya lo mencionamos para que se ejerza la acción penal contra el contribuyente que cometió el delito.

Ahora bien, una vez que tenemos el panorama general del incumplimiento a las disposiciones fiscales que nos conducen hasta la comisión del delito de defraudación fiscal, es necesario identificar cual es la importancia del Licenciado en Contaduría y el apoyo que representa para que los contribuyentes que soliciten sus servicios cumplan adecuadamente con las disposiciones fiscales.

Es entonces, que después de años de observación, de laborar para el ahora Servicio de Administración Tributaria, he observado que cuando no existen resultados favorables para el contribuyente la mayoría afirma que las causas son por culpa de su contador, por lo cual creo que es importante que el Licenciado en Contaduría

conservar los denominados “papeles de trabajo” que son de su propiedad donde compruebe que sus determinaciones en el cálculo de impuestos fueron efectuados conforme a la Ley y a los principios de contabilidad, así como a las normas y técnicas de auditoría, y conste documentalmente sus sugerencias y recomendaciones hacia su cliente orientándolo hacia un adecuado cumplimiento fiscal.

CAPITULO V

ACTUACION DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

5.1.- Análisis Financiero para efectos fiscales.

5.2.- Objetivo del Análisis Financiero para efectos fiscales.

5.3.- Metodología del Análisis Financiero para efectos fiscales.

CAPITULO V

ACTUACION DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Los contribuyentes muchas veces no están concientes de lo que implica el no efectuar el pago de impuestos por lo que en muchas ocasiones es necesario, incluso indispensable la asesoría de un contador.

En cuestión del pago de impuestos, el Licenciado En Contaduría Pública tiene la obligación de orientar a las personas que acudan a él para efectuarlos correctamente, haciendo una buena planeación fiscal, la cual debe abarcar todos los aspectos financieros, contables y fiscales para que se pague lo justo.

El contador público deberá apegarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las normas y procedimientos de auditoría y poseer los conocimientos legales y fiscales, así como ética profesional, que cada negociación requiere para efectuar un correcto análisis financiero.

5.1. ANALISIS FINANCIERO PARA EFECTOS FISCALES

Consiste en analizar las operaciones y realizar planes que permitan a los contribuyentes, a ejercer su derecho a reducir la carga tributaria, mediante la

utilización de estrategias que resulten en la aplicación de las disposiciones fiscales vigentes.

Los elementos sujetos de estudio son:

- Estructura jurídica de la empresa:

La estructura jurídica de la empresa abarca diversas situaciones, tales como identificar si se trata de una persona física o moral, el régimen fiscal a que corresponde, el nivel de ingresos, etc.

- Estructura del capital

Es identificar la forma en que está conformado el capital, si se trata de persona física, o bien aportaciones de socios que conforman una persona moral y si hay convenios protocolizados en acta, de futuros aumentos de capital.

- Giro de sus actividades.

Es importante que sea identificado el giro de sus actividades, por que de ello depende si son gravadas, exentas para efectos de los impuestos a que pueden ser afectos, o bien, si es que procede beneficiarse con estímulos fiscales, entre otras situaciones fiscales previstas en las leyes que están estrechamente relacionadas con

la actividad, como por ejemplo si se trata de empresas que exportan, si son sectores agropecuario etc.

Así mismo de ello depende también el Régimen Fiscal, (Ej. Autotransporte de carga federal, está sujeto al Régimen Simplificado)

- Cumplimiento con ordenamientos y requisitos fiscales para tener derecho al máximo de deducciones, Soportes legales, documentales y operativos).

Es indispensable que el Licenciado en contaduría indique cuales son los requisitos mínimos indispensables de conformidad con las Leyes fiscales, para que se obtengan comprobantes que reúnan requisitos fiscales para su deducción y acreditamiento.

- Estudio integral de las obligaciones fiscales en materia de retenciones, su cálculo y entero. (Pueden ser por salarios, honorarios, dividendos, etc.)

5.2. OBJETIVO DEL ANÁLISIS FINANCIERO PARA EFECTOS FISCALES

Los objetivos que se persiguen son:

- Disminuir la carga tributaria
- Lograr diferir en el pago de impuestos
- Emplear mejores estrategia de operación
- Sanear la situación fiscal de las empresas
- Cuidar de no incurrir en la Defraudación Fiscal

5.3. METODOLOGIA DEL ANALISIS FINANCIERO PARA EFECTOS FISCALES

Como todo análisis, debe hacerse a través de una metodología lo cual implica identificar todas las fases y características del problema, en forma completa e integrada, debe abarcar cada uno de los procesos que implica el funcionamiento de una empresa que tiene fines lucrativos y que tiene obligaciones como contribuyente, tales fases abarcan procesos de compras, gastos, inversiones, así como de financiamiento de su operaciones créditos, e identificar margen de utilidad, pago de impuestos, etc... Es indispensable emitir un diagnóstico correcto para elegir alternativas.

A) Presentación de alternativas:

Las alternativas que presente el Licenciado en contaduría deben abarcar la situación real de la empresa, y no necesariamente debe presentar números positivos para la misma, toda vez que de los resultados, pueden apreciarse problemas que no sean necesariamente utilidades y que incluso sea mejor no continuar con el funcionamiento de la entidad.

B) Que sean factibles legal y administrativamente

Ahora bien y en caso de que existan alternativas positivas, estas deberán ser aplicando los principios de contabilidad, las disposiciones fiscales vigentes que le

sean aplicables, y considerar las situaciones administrativas que toda empresa requiere.

C) Si son factibles, cuantificar su efecto financiero

Es entonces que el Licenciado en Contaduría debe efectuar una serie de cálculos para identificar la mejor opción fiscal en materia de impuestos y determinar sus alcances a corto y largo plazo, por ejemplo ver las facilidades que se tienen para empresas de nueva creación, si es necesario por el giro tramitar la autofacturación, o bien si es necesario solicitar pagos en parcialidades a las autoridades hacendarías, entre otras situaciones u optar por financiamiento bancario, etc...

D) Determinar costos de sustitución al instrumentar alternativas

Siempre debe tenerse una segunda alternativa cuando la primera no resulta completamente adecuada, por causas diversas, debe contemplarse un plan emergente, ya sea para obtener financiamiento, o bien reinversión a utilidades que superan las expectativas de tal forma que la empresa crezca, o que en casos de crisis ésta pueda mantenerse para recuperarse posteriormente a través de estrategias financieras.

E) Proporcionar informe con comentarios y sugerencias relevantes y significativas

En el informe el Licenciado en Contaduría debe aplicar todos sus conocimientos contables, fiscales, legales y administrativos para emitir su opinión, y debe de

contemplar las alternativas en beneficio del funcionamiento de la empresa, y su situación fiscal.

F) Toma de decisiones:

- Selección de la mejor alternativa, para lo cual deberán reunirse los dueños de la empresa, o bien los representantes legales, así como las personas que los empresarios consideren que tienen opinión para aprobar las estrategias presentadas por el Licenciado en Contaduría, y discutir las diferentes alternativas para elegir la mejor opción, como por ejemplo :

- Subdividir ingresos en varias entidades.
- Efectuar políticas de compras
- Seleccionar métodos de valuación de inventarios, depreciaciones, etc.

Es importante considerar los siguientes puntos:

El aspecto legal, toda vez que las normas de derecho tributario son de aplicación estricta, y tanto contribuyente como los profesionales en Contaduría y autoridades fiscales estamos obligados a acatarlas.

Que existe una relación estrecha entre la contabilidad y las normas tributarias. Clasificación adecuada de conceptos conforme a las disposiciones fiscales, así como la contabilidad registros y cálculos tengan correspondencia con las disposiciones fiscales vigentes, lo cual implica la actualización constante.

En materia fiscal toda transacción debe tener base documental que pueda ser examinada, en caso necesario por las autoridades hacendarías, lo cual involucra a todos los comprobantes que se generen con motivo de la actividad, pudiendo ser los relativos a ingresos, compras, deducción de inversiones, etc.

Que las operaciones concuerden con el objeto social y que sea proporcional con las operaciones, y que los documentos que los amparen sean estrictamente generados por el desarrollo de la actividad.

CAPITULO VI

CASOS PRÁCTICOS EN LA COMISIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y LA IMPORTANCIA DEL LICENCIADO EN CONTADURIA PARA EVITARLO.

6.1.- Caso 1. Facturas Apócrifas.

6.2.- Caso 2. Retenciones no enteradas.

6.3.- Caso 3. Devoluciones indebidas.

CAPITULO VI

**CASOS PRACTICOS EN LA COMISION DEL DELITO DE DEFRAUDACION
FISCAL Y LA IMPORTANCIA DEL LICENCIADO EN CONTADURIA PARA
EVITARLO.**

La presente tesis no pretende dar una receta infalible contra la defraudación fiscal, sino que quiere aportar la visión de un servidor público, y las aportaciones que puedo prestar al presente documento por situaciones reales conocidas, y cuyo origen nombres y muestreo por causas de confidencialidad no es posible dar a conocer, pero que el objetivo es servir a la sociedad.

Es entonces que en base a las experiencias me permito sugerir recomendaciones para que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias y que los Licenciados en Contaduría apoyen positivamente a un correcto cumplimiento fiscal, sin que resulte del todo gravoso al contribuyente.

A continuación procederemos al análisis de los artículos del Código Fiscal de la Federación que señalan quienes son los responsables de la comisión del delito de defraudación fiscal:

CASOS PRACTICOS:

Ahora bien, a continuación se plantearán 3 casos que se presentan en forma muy sencilla sin profundizar sobre el cálculo de los impuestos, toda vez que lo que se analiza es la conducta, por que los montos determinados son ficticios y son a manera de ejemplo, toda vez que los montos varían dependiendo de la fecha en que se cometió la irregularidad y la fecha en que son auditados por el fisco los contribuyentes, toda vez que pueden pasar algunos años incluso, lo cual agrava el monto del crédito con los accesorios, aunque cabe recalcar que para efectos penales siempre se considera el impuestos histórico, es decir el originalmente dejado de enterar en su fecha sin accesorios de ninguna naturaleza. Estos casos aún cuando parezcan muy simples y obvios, tienen mucho que ver con la realidad, y tratan de representar algunas de las diversas formas en que se da el engaño para la comisión del delito, desde su maquinación hasta la intervención de la autoridad y como la actuación del Licenciado en Contaduría pudo haberlos evitado.

Todos los nombres y datos de los casos son ficticios, no hay forma de tener acceso a casos reales, todo el proceso que lleva la autoridad para primero detectar el delito, hasta la formulación de la querrela se hace bajo absoluta confidencialidad.

6.1. CASO 1: FACTURAS APOCRIFAS:

Este caso se trata de una persona física a quien nombraremos “Ricardo Pérez López”, dicha persona compró madera la cual fue adquirida sin documentación comprobatoria, toda vez que le resultaba más barato, pues el proveedor no se encontraba inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, por lo cual no tenía

comprobantes fiscales, pero el precio que le ofrecía era mucho menor que el de los demás proveedores, y la utilidad que se podía obtener era mayor por \$ 500,000.00.

Cuando se llegó la fecha de presentar la declaración anual, optó por no presentarla, toda vez que no tenía facturas que comprobaran las deducciones,

Posteriormente las autoridades le requirieron a través de una revisión de gabinete, y es entonces que el Sr. Ricardo, contactó a una persona que “vendía” facturas, las cuales estaban elaboradas con datos de una persona moral real que se dedicaba al giro de la madera denominada “Industrialización de Madera, S.A.”, es entonces que compró las facturas y las revisó en su contenido, y los importes que les asignó los efectuó de tal manera que coincidieran cheques que había expedido de su cuenta bancaria, y que obtuvo de los Estados de Cuenta.

Una vez obtenido esto entregó a las autoridades fiscales en el plazo que le fue otorgado, la contabilidad que contenía las facturas apócrifas, las pólizas donde las registró como efectuadas con cheque nominativo y la cuenta bancaria.

Las autoridades a través de sus sistemas de información detectan diferencias entre lo declarado por “Ricardo Pérez López.” y el supuesto proveedor, por lo cual efectuó una visita domiciliaria “Industrialización de Madera, S.A.”, y éste último desconoció las operaciones, posteriormente la autoridad emitió orden de visita domiciliaria al impresor que señalaban las facturas y desconoció la impresión, entonces la autoridad solicitó en ejercicio de sus facultades de comprobación a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, el anverso y reverso de cheques, y cuando recibió la información se detectó que los cheques habían sido expedidos a nombre del Sr. Ricardo Pérez López, determinándose un impuesto histórico de \$1'000,000.00 más accesorios de contribuciones (actualización, multas y recargos) por \$650,000.00. La

autoridad concluyó su revisión, emitió oficio de observaciones, la resolución y formuló la querrela.

El inculpado finalmente fue sujeto a proceso penal, el artículo donde se encuadra su conducta es el 109 del Código Fiscal de la Federación, primer párrafo, fracción I, que señala: "...será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: ... fracción I.- " Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, **deducciones falsas...**" ; además encuadra como delito de defraudación fiscal calificada conforme a lo dispuesto en el artículo 108, séptimo párrafo, inciso a) del citado código que señala: " el delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por: ... a) Usar documentos falsos."

Esa "utilidad extra" de \$500,000.00, le generó un crédito de 1'650,000.00 mas el proceso penal.

Actuación del Licenciado en Contaduría:

Antes de la comisión del delito:

En este caso el Lic. En Contaduría debe actuar con toda la ética y honestidad y explicar a su cliente del riesgo que tiene al obtener utilidades por comprar a contribuyentes no registrados, y que el soporte documental resulta insuficiente y que el costo por el pago de contribuciones puede resultar contraproducente a las utilidades esperadas por el contribuyente, considerando además que de conformidad con el último párrafo del citado artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, se hace mención, que no se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos de las fracciones I a V de ese artículo, entera espontáneamente con sus

recargos el monto de la contribución omitida antes que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.

Una vez cometida la compra sin facturas, antes de que sean iniciadas las facultades de comprobación:

Explicar al cliente que no es delito la falta de requisitos y propiciar el pago con los datos que tengan la comprobación documental aunque esto represente un pago mayor en contribuciones, por que la falta de requisitos no es un delito, pero la falta de presentación de la declaración anual si lo es, y el pagar contribuciones en importes inferiores a la realidad también.

Si el caso lo toma una vez cometido el delito e iniciadas las facultades de comprobación, no recomendar tratar de engañar a las autoridades a través de conductas ilícitas (como la compra de facturas y simulación de pagos con cheque), toda vez que se convierte en cómplice del delito, sino enfrentar la realidad fiscal de su cliente y procurar una autocorrección ante la autoridad.

6.2. CASO 2.- RETENCIONES NO ENTERADAS

El contribuyente “Promociones, S.A.” tiene 30 empleados a los cuales les efectúa retenciones por honorarios (prestación de servicios profesionales) que suman por todos la cantidad de \$100,000 mensuales, cada mes les hace el pago descontándoles dicha retención, la cual retiene pero no entera en todo el año. Posteriormente es objeto de una visita domiciliaria y el día de inicio las autoridades observan todos los comprobantes donde consta la retención, y la deducción que hace el contribuyente por el concepto de honorarios así como sueldos y salarios.

Los empleados presentaron sus respectivas declaraciones, manifestando las retenciones de que fueron objeto.

Las nóminas y recibos de honorarios hacen prueba plena de la retención así como las declaraciones presentadas por los empleados.

Además de las retenciones los pagos de Sueldos y salarios dejaron de ser deducibles por que no cumplieron con el requisito del Artículo 31 fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala:” Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de Impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos...”, en relación con el artículo 86 primer párrafo fracción IV, del citado ordenamiento legal, donde se señala la obligación de las personas morales de presentar la información correspondiente de las personas a las que les hubiera efectuado retenciones conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127, quinto párrafo de dicha ley que menciona la obligación de las personas morales de retener a los contribuyentes que les presten servicios profesionales.

El crédito fiscal de la retenciones fue en cantidad de \$ 1,200,000.00 por la retenciones no enteradas, y además se le rechazaron todas las deducciones por las nóminas cuyos impuestos retuvo y no enteró de aproximadamente 14'000,000.00

La autoridad concluyó su revisión, levantó última acta parcial, acta final, emitió la resolución y formuló la querrela.

El inculpado finalmente fue sujeto a proceso penal, el artículo donde se encuadra su conducta es el artículo 109, primer párrafo, fracción II, del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: ... será sancionado con las mismas penas del delito

de defraudación fiscal quien: 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.” A sí mismo en el citado artículo en el párrafo séptimo, inciso e), considera que dicho delito de defraudación fiscal es calificado cuando se omitan contribuciones retenidas o recaudadas

Actuación del Contador Público:

Antes de la comisión del delito:

Explicar a su cliente que las retenciones no son cantidades de dinero de las que puede disponer, toda vez que no le corresponden y que él contribuyente únicamente actúa como un intermediario entre el trabajador y la autoridad para enterar las contribuciones en su carácter de retenedor.

Una vez iniciadas las facultades de comprobación, y si el monto de lo defraudado no es superior a lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, debe auxiliar al contribuyente en promover la autocorrección, toda vez que en esos casos la autoridad es flexible bajo sus normatividades de poder hacer deducibles los comprobantes si entera el pago de las retenciones y autocorrije su situación fiscal, lo cual permitiría una reducción importante en el pago de su crédito fiscal.

6.3. CASO 3.- DEVOLUCIONES INDEBIDAS

Una empresa que se dedica a la importación y mantenimiento de Plantas de tratamiento de aguas residuales, de una firma internacional presentó la solicitud de devolución de impuestos de \$ 20'000,000.00, dicha solicitud fue elaborado a través de Declaratoria por dictamen.

Se efectuó la Revisión de Papeles de trabajo al Contador Público Registrado, y éste presentó los pedimentos en que constaban dichas cantidades de Impuesto al Valor Agregado, al tratarse de bienes de difícil identificación por ser piezas, refacciones y partes, muy especializadas en la materia, cuyo valor de mercado resulta de difícil identificación, la autoridad procedió a iniciar facultades directamente con la empresa a través de una visita domiciliaria y efectuar cruces de información a través de organismos aduanales y sistemas de información, detectándose, pedimentos con el mismo número pero con diferentes contenidos y con valores inferiores, así como en la documentación comprobatoria anexas a los mismos.

Las autoridades ordenaron compulsas internacionales, así como a los agentes aduanales involucrados, y se detectó que fueron falsificados los pedimentos entregados a la autoridad.

Las contribuciones más sus accesorios alcanzaron una cifra aproximada de \$ 58'000,000.00 , pues las multas por utilizar documentos apócrifos suman agravantes a las mismas.

El contribuyente fue procesado penalmente.

El artículo donde se encuadra la conducta es el 108 fracción séptima, inciso c) que determina que se trata de delito de defraudación fiscal calificado, cuando se origine por manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le corresponden.

El Contador Público no estuvo relacionado en la maquinación pues trabajó con la documentación que le proporcionó su cliente pero le fue cancelado su registro, por detectarse su falta de procedimientos y declarar en su dictamen válida la devolución.

Actuación del Contador Público:

En este caso el Contador debe efectuar sus procedimientos de auditoría con absoluto apego a las normas y procedimientos de auditoría, y hacer los procedimientos de confirmación que estime necesarios para corroborar la veracidad de la información a fin de emitir su dictamen de acorde a las disposiciones legales.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Como resultado de años de observación, al trabajar para el Servicio de Administración Tributaria, me permito comentar que un problema grave es la falta de cultura fiscal para la sociedad, por lo cual es necesario que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, para que así se perciba un factor de riesgo que provoque que el contribuyente aún cuando no esté convencido de cumplir con sus obligaciones, lo haga para evitar las penalidades incluso corporales, que conlleva no hacerlo.

Podríamos decir que la Hacienda Pública y cuyos objetivos son totalmente recaudatorios, parte de 2 tipos de Recaudación:

Recaudación Primaria:

Es aquella que se obtiene de los pagos voluntarios de los contribuyentes, no media requerimiento alguno y se hacen en forma espontánea.

Recaudación Secundaria;

Es aquella que se obtiene cuando se ejercen las facultades de comprobación, por lo cual es a requerimiento de autoridad, y consiste en los impuestos dejados de enterar más sus accesorios.

Lo óptimo en materia de Recaudación, es que la misma se obtuviera en su mayoría por la Recaudación Primaria, que derivara del cumplimiento voluntario de la sociedad económicamente activa, y se obtendría entre otros beneficios:

- Se obtendría el ingreso en tiempo para su aplicación a los programas de gobierno a que fuera asignado (Educación, Salud, Desarrollo, Investigación etc.)
- Permitiría un desarrollo Nacional (mejores servicios, investigación y tecnología, programas de apoyo al desempleo, jubilación, al nivel de los países desarrollados) .
- Propiciaría la Inversión Extranjera y Desarrollo Económico.
- Se reducirían costos para actos de fiscalización .

Así mismo, los contribuyentes no siempre tienen los conocimientos necesarios para cumplir con sus obligaciones tributarias adecuadamente, más sin embargo eso no los exime de su cumplimiento; muchas veces el comentario es por ejemplo “ *Yo soy arquitecto, se dé materiales, proyectos de construcción, niveles, acabados, etc., pero no tengo idea de requisitos de comprobantes, ni cálculos de pago de impuestos, ni me gustan los trámites administrativos y burocráticos*” , es entonces que el Licenciado en Contaduría es un apoyo fundamental que requieren otros profesionistas, (médicos, abogados, arquitectos, etc.) , comerciantes, empresarios, etc., en lo que respecta a la parte contable, incluso administrativa y fiscal, que todo

contribuyente necesita para el funcionamiento de su actividad económica, es importante que el contador tenga la percepción que no hay “empresa pequeña” para toda persona económicamente activa con actividades lícitas, su empresa, profesión, negocio, etc., es muy importante, de él puede depender su familia, sus necesidades, aspiraciones, fuente de ingresos para otras personas, por lo cual el Licenciado en Contaduría debe apoyar a estas personas para que cumplan con las formalidades ante las autoridades fiscales, así como para que efectúen el pago de contribuciones.

Por otra parte, es importante citar los avances tecnológicos en la relación jurídico-tributaria; las autoridades fiscales, actualmente han tenido un avance importante en este sentido al involucrar a los contribuyentes a presentar sus declaraciones en forma electrónica y no en papel, se ha creado la firma electrónica avanzada, presentación de dictámenes y otros en archivos electrónicos, lo cual permite que la información de los contribuyentes pueda ser obtenida con mayor acertividad, que se efectúen cruces de información entre contribuyentes y que se identifiquen irregularidades, que se conozca de manera inmediata la situación fiscal de los contribuyentes (declaraciones en ceros, diferencias de impuestos de dictamen no cubiertas, etc.) y tener bases de datos fidedignas, por otra parte esta herramienta, que son los sistemas electrónicos y el uso de computadoras, permiten a los contadores a efectuar sus cálculos y registros mediante programas que les permiten elaborar nóminas, declaraciones anuales y mensuales de impuestos, análisis financieros, control de inventarios, estados financieros, flujos de efectivo, etc

Es entonces que con la tecnología tanto contribuyentes, contadores y autoridades han evolucionado para el desarrollo de sus funciones respectivas.

Por lo cual en la presente tesis se invita a todos los que formamos parte de la Licenciatura en Contaduría, hagamos una reflexión de enfocar nuestros esfuerzos, conocimientos, preparación, ética, principios, entre otros valores, o efectuar con las personas que solicitan nuestros servicios a efectuar una concientización para erradicar la omisión en el pago de impuestos y el Delito de Defraudación fiscal, y fomentar una cultura fiscal que apoye el crecimiento económico de nuestro país, para alcanzar niveles que permitan mejorar el Desarrollo Nacional.

BIBLIOGRAFIA

Código Fiscal de la Federación 2009.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Corral Moreno Manuel, **Personas Morales**. ISEF, séptima edición, México 2004.

Diario Oficial de la Federación del 5 de Febrero de 1917, texto vigente última reforma.

Diario Oficial de la Federación del 01 de junio de 2009, www.cddhcu.gob.mx. México, 2009.

De la Cueva Arturo, **Derecho Fiscal**, Porrúa, primera edición, México 1999.

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, **Principios de derecho Tributario**, LIMUSA, Séptima edición, México 1996.

Millán González Arturo, **El delito de defraudación fiscal su defensa adecuada**, Rocár, primera edición, México 1994.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Soto Pérez Ricardo, **Nociones de derecho positivo mexicano**, ESFINGE, vigesimoctava edición, México 2000.