

308409
28



UNIVERSIDAD LATINA, S.C.

R.F.C. ULA730818 3UI

290180

PROPUESTA PARA DEROGAR EL ARTÍCULO 1-A DE LA
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN
DERECHO
PRESENTA

MARIA MAGDALENA RAMIREZ RAMIREZ

ASESOR DE TESIS
LIC. BENJAMIN SANDOVAL BUSTOS

MEXICO D.F. 2000.

2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LIC. ALFREDO IZQUIERDO ZAVALA
DIRECTOR TECNICO DE LA CARRERA
DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD LATINA
P R E S E N T E .

El que suscribe Lic. BENJAMIN SANDOVAL BUSTOS, catedrático de la Universidad Latina S. C. En la carrera de derecho a su digno cargo, hago de su conocimiento que la alumna **MARÍA MAGDALENA RAMÍREZ RAMÍREZ**, con número de cuenta 88500429-2, ha concluido bajo la asesoría del suscrito la investigación de la Tesis Profesional titulada **"PROPUESTA PARA DEROGAR EL ARTICULO 1-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**, que ha elaborado para ser admitida al Examen Profesional de la Licenciatura en Derecho y optar al título correspondiente.

Esta propuesta tiene su origen en la preocupación que causa a la sustentante la siguiente circunstancia: el artículo 1-A del ordenamiento mencionado, consigna la obligación impuesta a los contribuyentes que se sitúan en los supuestos que el mismo numeral señala, de retener este impuesto, y enterarlo en los plazos señalados por la ley, a la Autoridad Fiscal, sustituyéndose de esta manera al sujeto pasivo directo en la obligación de pago que tiene, por ser él quien se sitúa en el hecho generador del impuesto al Valor Agregado. Pues bien esta obligación se estima puede ser causante que el contribuyente obligado a retener se coloque en el supuesto de Defraudación Fiscal Equiparada previsto en la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, cuya descripción típica es el que omita enterar las cantidades que por concepto de contribución hubiere retenido o recaudado en los plazos que fije la ley, considerando que puede ocurrir esta circunstancia, al tomar en cuenta que el tipo no requiere para su comisión una conducta puramente dolosa, sino que se puede incurrir en este ilícito por una omisión involuntaria, producto de un olvido o un error, motivo por el cual se propone la derogación del citado precepto además que en opinión de la sustentante dicha medida, resulta demasiado complicada para su cabal cumplimiento.

ATENTAMENTE


LIC. BENJAMIN SANDOVAL BUSTOS
"LUX VIA SAPIENTIAS"

Universidad Latina, D.F. a 20 de septiembre del 2000

DOY GRACIAS A DIOS, POR SU MISERICORDIA INFINITA, POR HABERME PERMITIDO LLEGAR HASTA ESTE MOMENTO TAN IMPORTANTE EN MI VIDA.

TE DOY GRACIAS SEÑOR POR ESA PERSONA MARAVILLOSA QUE CUIDÓ DE MI CON TANTA DEDICACIÓN Y TERNURA, A ELLA DEBO TODO LO QUE SOY Y TODO LO QUE LOGRE EN ESTA VIDA QUE ME HAS PRESTADO, PUES SU RECUERDO ES MI MÁS GRANDE MOTIVACIÓN.

GRACIAS MAMI, POR EL APOYO Y CONFIANZA QUE ME HAS BRINDADO SIEMPRE.

GRACIAS A MI FAMILIA QUE CREE EN MI.

GRACIAS SEÑOR, POR HABER PUESTO EN MI CAMINO, A LO LARGO DE TODOS ESTOS AÑOS, A TANTA GENTE BUENA QUE CON SUS CONSEJOS Y SU APOYO HAN CONTRIBUIDO A MI FORMACIÓN PROFESIONAL Y PRINCIPALMENTE COMO SER HUMANO.

GRACIAS SEÑOR, POR LOS AMIGOS, POR LOS QUE SE HAN IDO Y POR LOS QUE PERMANECEN CONMIGO.

ÍNDICE

	Pág.
PRÓLOGO	I
INTRODUCCION	VI
CAPITULO I.- CONCEPTOS BASICOS	
1.1.- Principios Constitucionales en materia tributaria	1
1.2.- Concepto de impuesto	5
1.3.- Elementos de los impuestos	8
1.3.1.- sujeto	8
1.3.1.- objeto	14
1.3.1.- base	14
1.4.- Clasificación de los impuestos	15
CAPITULO II.- GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	
2.1.- Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado	21
2.2.- Concepto de Impuesto al Valor Agregado	23
2.3.- Elementos del Impuesto al Valor Agregado	25
2.3.1.- sujetos del Impuesto al Valor Agregado	25
2.3.2.- objeto del Impuesto al Valor Agregado	26
2.3.3.- base del Impuesto al Valor Agregado	33
2.3.4.- tasa del Impuesto al Valor Agregado	33
2.4.- Características del Impuesto al Valor Agregado	40
2.4.1.- Mecanismo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado	45
2.5.- Forma de pago del Impuesto al Valor Agregado	49
2.6.- Obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado	53
6.1.- Sujetos obligados a efectuar la retención del IVA	
6.2.- Mecanismo de retención del impuesto y en que momento se efectúa.	
CAPITULO III.- EL DELITO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL FISCAL	
3.1.- Concepto de delito y delito fiscal	58
3.1.1.- delito fiscal e infracción fiscal	60
3.2.- Facultades de la autoridad fiscal	66
3.3.- Requisitos para proceder penalmente cuando se ha cometido un ilícito tributario	68
3.4.- La etapa de Averiguación Previa y la Orden de Aprehesión.	72
3.5.- El proceso Penal Fiscal	77

3.5.1.- Las pruebas dentro del Proceso Penal Fiscal	83
3.5.2.- El sobreseimiento	95
3.6.- La Sentencia	97

CAPITULO IV.- LA DEFRAUDACION FISCAL Y SU EQUIPARABLE

4.1.- Consideraciones previas a la Defraudación fiscal y Fraude Genérico	100
4.2.- Elementos del delito de Fraude Genérico	105
4.3.- Elementos del Delito de Defraudación fiscal	109
4.3.1.- Engaño y Aprovechamiento de errores	111
4.3.2.- Omisión de Pago	114
4.3.3.- Beneficio indebido	114
4.4.- Supuestos por los que se considera como delito grave la Defraudación Fiscal y su Equiparable.	119
4.5.- Elementos del Delito de Defraudación Fiscal Equiparada previsto en la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación	121

CAPITULO V.- LA OBLIGACION SEÑALADA EN EL ARTICULO

1-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO , COMO SUPUESTO PARA LA COMISION DEL DELITO DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA

5.1.- Sujetos obligados a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado	129
5.2.- Mecanismo de la retención del impuesto	130
5.3.- La responsabilidad penal de los sujetos obligados a realizar la retención del Impuesto al Valor Agregado	133
5.4.- Momento en que se considera efectuada la retención	141
5.4.1.- Enajenación	142
5.4.2.- Prestación de Servicios	145
5.4.3.- Uso o goce temporal de bienes	147
5.5.- La inseguridad jurídica que crea la calificativa contenida en el inciso e) del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que agrava las penas previstas para el delito de Defraudación fiscal y su Equiparable, y la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación	147

CONCLUSIONES	153
---------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA	157
---------------------	------------

PRÓLOGO

La realización de este trabajo de investigación, nace mi inquietud de profundizar en el conocimiento del Derecho Fiscal, lo cual obviamente no se consigue con el solo desarrollo de una investigación en la materia, sin embargo, sí es fuente propicia para ampliar los conocimientos básicos adquiridos durante el estudio de la licenciatura, así como para dejar la puerta abierta a posteriores investigaciones sobre el presente tema que considero es trascendente en materia tributaria. No obstante que el presente trabajo versa sobre dos ramas del derecho, la penal y la fiscal, mismas que pretenden conjugarse a fin de lograr probar la hipótesis que aquí se plantea:

- La obligación contenida en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de retener este impuesto, puede constituir el presupuesto para la comisión del ilícito de Defraudación Fiscal Equiparada, previsto en la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Las reformas al Código Federal de Procedimientos Penales y en materia fiscal a diversas disposiciones (entre ellas el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto al Valor Agregado), son el origen de la tesis que a continuación se expone a la consideración del Honorable Sinodo, que no es una crítica a nuestro Sistema Fiscal Mexicano, sino más bien a la legislación que para el buen funcionamiento de

éste, se emplea. En efecto en mi opinión, la base para el adecuado funcionamiento de nuestro Sistema Jurídico, radica en la eficacia de sus leyes, dependiendo en gran medida de la correcta aplicación que de ellas se haga: ahora bien, máxime que el Derecho Fiscal es reconocido por su complejidad, por ser una de las materias con mayor abundancia legislativa, por lo que la normatividad en dicha materia, debe ser lo más explícita posible fin de evitar las lagunas tan comunes en ella, lo que facilitará en mucho su exacto cumplimiento; así también es menester verificar continuamente la eficacia de las disposiciones que contiene, pues no obstante que la materia fiscal es una de las pocas ramas del derecho, en las que constantemente surgen reformas, sin embargo en muchas ocasiones éstas se contraponen con las disposiciones ya vigentes, o les restan eficacia.

En este orden de ideas, lo que pretendo al exponer el presente trabajo de tesis, va un poco más allá de una mera crítica a la legislación que regula el Derecho Fiscal; inicialmente hice mención a las recientes en materia fiscal y fiscal - penal, vigentes desde el año de 1999 a la fecha, entre las llama la atención, la realizada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ordenamiento al que se agregó el artículo 1-A, en el cual se consigna una nueva obligación a los contribuyentes sujetos a este impuesto: retener el Impuesto al Valor Agregado que se les traslade.

Dicha disposición que pretende encontrar justificación en ser el medio para lograr una mayor y más rápida recaudación de este impuesto, además de evitar la evasión de pago por parte de los contribuyentes, vista desde el aspecto penal, constituye un riesgo inminente para los obligados a retener el Impuesto al Valor Agregado, de situarse como probables responsables de la comisión de un ilícito fiscal, el de Defraudación Fiscal Equiparada, previsto en el artículo 109 fracción II del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone:

**Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

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

Siendo el Impuesto al Valor Agregado uno de los tributos más importantes en nuestro país, del que obtiene la mayor parte de sus ingresos el erario federal, con un elevado nivel de recaudación, debido a su mecanismo en el que no es el contribuyente quien lo paga, sino que es del bolsillo del consumidor final, de donde sale el dinero para cubrir el tributo. Y es precisamente por ser un impuesto al que la generalidad de las personas se encuentra afecta, por gravar algunas de las más importantes actividades económicas, como la enajenación, que se considera mayor el riesgo de que un contribuyente honrado y responsable que debe cumplir con diversas cargas en materia tributaria, y no obstante la ley le impone una más, incurra en la comisión de un delito fiscal; ya que si este contribuyente por un error o

un olvido, no entera en los términos que precisa la ley, las cantidades que por concepto de contribuciones debió haber retenido, se sitúa en el supuesto descrito en la Fracción II del numeral mencionado; ilícito por el cual la autoridad fiscal podrá querellarse, y el contribuyente considerado como probable responsable de la comisión del mismo, se verá inmerso en un proceso de carácter penal federal, pudiendo obtener una sentencia condenatoria y con las recientes reformas vigentes desde el año próximo pasado al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, dependiendo del monto al que ascienda la cantidad omitida y de las circunstancias de su comisión, este ilícito puede ser considerado como grave, con las consecuencias procesales que ello conlleva, como no obtener la libertad bajo caución, dándosele el mismo tratamiento que un homicida o un narcotraficante. Debo resaltar que esta figura delictiva equiparable a la Defraudación Fiscal, no requiere el elemento volitivo (dolo) para su comisión, por lo que admite la forma culposa para su realización, lo que no ocurre en la Defraudación Fiscal prevista en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, de modo que la falta de intención por parte del contribuyente, de defraudar al Fisco Federal, no sería una causa de atipicidad que pudiera argumentar en su defensa.

Por lo tanto considero que la nueva disposición de retener el Impuesto al Valor Agregado, impuesta a ciertos contribuyentes, es innecesaria y riesgosa, dado el mecanismo de funcionamiento de este tributo, en el que como dije anteriormente el

consumidor final es quien realmente paga el tributo, característica ésta que facilita su recaudación. Empero, con las recientes reformas cada vez más se va complicando su mecanismo de funcionamiento, prueba de ello es la reforma a los artículos 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establecen respectivamente las bases y requisitos para el acreditamiento de este impuesto, así como el mecanismo de pago del mismo. La sola lectura de estos preceptos, hace que no sea difícil suponer que en cualquier momento las personas encargadas de llevar la contabilidad de una empresa, debido al cúmulo de obligaciones que debe cumplir con motivo sus actividades que ésta realiza y la variedad de impuestos y regímenes fiscales a los que está sujeta, pudiera cometer un error o incurrir en una imprecisión al realizar las declaraciones de sus impuestos, que los lleve a colocarse en el supuesto que describe la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Considero que las razones antes expuestas, son suficientes para mostrar los desajustes que causa a los contribuyentes en su economía y en el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, orillándolos incluso a la comisión de un delito de carácter fiscal, por lo que se **PROPONE DEROGAR EL ARTÍCULO 1-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, que impone la obligación de retener este impuesto a las personas que se ubiquen en los supuestos que el mismo señala.

INTRODUCCION

El Fisco Federal es el patrimonio de la Federación constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como por los egresos, todo ello regulado por ordenamientos Federales. El renglón más importante para la obtención de recursos en México es el fiscal, y dentro de éste los impuestos son la fuente más importante, es por ello que constantemente la autoridad este buscando nuevos gravámenes que imponer o modificar los ya existentes a fin de hacerlos más efectivos (dicha efectividad se traduce en la mayor y más rápida obtención de ingresos para el fisco).

Esta necesidad de imponer tributos a los gobernados para que el Estado pueda contar con los recursos suficientes a fin de proporcionar los servicios públicos necesarios para la población, data desde tiempos antiguos. Por ejemplo en los inicios del Imperio Romano se exigía la prestación de servicios personales y el pago de cantidades en efectivo, que era proporcional al patrimonio de las personas, la omisión en el citado pago daba lugar a sanciones que podían ser desde multa, hasta la pena de muerte, pasando por la pena de prisión.

En México durante la Colonia se establecieron normas fiscales referidas al comercio principalmente, sancionando la violación de esas normas como una infracción administrativa; y fue ya hasta el México Independiente que se va generando una normatividad en materia fiscal, siendo las sanciones aplicables el decomiso de mercancías tratándose de infracciones aduaneras y de contrabando; no obstante dicha normatividad fue tomada en cuenta para la formulación de lo que posteriormente serían los Códigos Fiscales que han regido en México.

En la actualidad las sanciones por una infracción de carácter fiscal van desde una multa hasta la prisión, dependiendo si la misma se considera o no constitutiva de un ilícito. Es esta creciente práctica entre los gobernados de evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales lo que ha motivado a la autoridad a reformar el Código Fiscal de la Federación y el Código Federal de Procedimientos Penales, para imponer sanciones más severas a los contribuyentes omisos, empero en su preocupación por castigar estas conductas, expone a los contribuyentes cumplidos y honrados a realizar actos considerados ilícitos, al promulgar normas cuyo contenido no es claro, dificultando en mucho su exacto cumplimiento, o debido también a la complejidad del mismo.

Por lo que a fin de demostrar si efectivamente se cumple con la hipótesis planteada y justificar la propuesta que se hace de derogar el artículo 1-A de la Ley del

Impuesto al Valor Agregado, el presente trabajo se expone en cinco capítulos, cuya elaboración y desarrollo se han formulado de manera que la lectura de los mismos logre despertar y transmitir al lector el interés de la sustentante en el tema elegido, independientemente de la conclusión a la que se llegue al finalizar la misma.

En el Capítulo Primero se establecen los conceptos que se consideran básicos y fundamentales para iniciar con el desarrollo del tema y que todo estudioso del derecho y sobre todo del derecho fiscal debe conocer, no importando su grado de conocimiento en la materia. Los conceptos aquí vertidos se manejan de manera clara, procurando un lenguaje sencillo y fluido a efecto de que su lectura resulte amena y digerible; dichos conceptos se refieren a los impuestos, sus elementos y su clasificación, haciéndose mención también a los Principios Constitucionales que rigen el Derecho Tributario. Con el desarrollo de este capítulo se busca facilitar la mejor comprensión del Impuesto al Valor Agregado, ya que los conceptos que aquí se vierten, son retomados aplicándolos al estudio de este impuesto.

En el Segundo Capítulo, se manejan los aspectos más importantes del impuesto al Valor Agregado, sus antecedentes, concepto, elementos, sus características más importantes y su mecanismo de funcionamiento. Lo anterior con la finalidad de conocer la naturaleza del tributo en comento, su funcionamiento y funcionalidad, además de lo anterior se estudia la figura de la retención, qué debemos entender

por retención, dejando para un capítulo posterior el estudio de su funcionamiento y de la responsabilidad de los sujetos retenedores.

En el Capítulo Tercero deja momentáneamente el aspecto fiscal de este trabajo para entrar al estudio del aspecto penal, al estudiar en él, lo que es un delito fiscal haciéndose referencia a su diferencia con la infracción fiscal esto con el objeto de situar en uno de estos dos conceptos la conducta omisiva de no enterar las cantidades que por concepto de contribución se hubieran retenido. Así también se revisan las características del proceso penal que se sigue, tratándose de delitos fiscales, a fin de saber como será el proceso que enfrentará el contribuyente que incumpla con la obligación de enterar el Impuesto al Valor Agregado que retuvo, y conocer las oportunidades de defensa que tenga en el mismo.

En el Cuarto Capítulo, se entra ya al estudio de los elementos que integran los delitos de Defraudación Fiscal y Defraudación fiscal Equiparada, previstos en los artículos 108 y 109 fracción II del Código Fiscal de la Federación respectivamente, pero de manera previa y a fin de conocer y comprender la naturaleza de estos delitos, se hace un estudio comparativo de los elementos del delito de Fraude Genérico, previsto en el artículo 86 del Código Penal Federal. Con lo anterior se busca lograr un conocimiento sustancial y práctico del delito de Defraudación Fiscal Equiparada, conocer su naturaleza y las sanciones aplicables al mismo.

Finalmente en el Quinto y último Capítulo, se trata sobre la responsabilidad penal de los retenedores del Impuesto al Valor Agregado, sobre cómo pueden incurrir en la comisión del delito de Defraudación Fiscal Equiparada. En este capítulo se exponen las razones por las que se considera que esta obligación constituye un riesgo innecesario para los contribuyentes de incurrir en la comisión de dicho ilícito, además se hace alusión a una circunstancia por demás relevante, la inseguridad jurídica que crea la calificativa prevista en el inciso e) del artículo 108 y la descripción típica contenida en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, circunstancia que agrava aún más la situación del contribuyente obligado a retener el impuesto y no entera la cantidad retenida.

Para la elaboración y desarrollo de los cinco capítulos que se han descrito se realizó una minuciosa investigación entre los diversos autores que escriben sobre el tema, tomando algunas de sus opiniones al respecto, mismas que se han generado en razón de las reformas que aquí se analizan. Ello con la finalidad de crear un criterio propio que se busca plasmar en el contenido de la presente tesis.

CAPITULO I.- CONCEPTOS BASICOS

1.1.- Principios Constitucionales en materia tributaria. 1.2.- Concepto de impuesto.- 1.3.- Elementos de los impuestos. 1.3.1. Sujeto.- 1.3.2. Objeto.- 1.3.3.- Base.- 1.3.4. Tasa.- 4.-
Clasificación de los impuestos.

1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Iniciaremos el desarrollo del presente trabajo de investigación comentando primeramente los Principios Constitucionales que rigen en materia tributaria, a efecto de conocer de dónde surge esta obligación que tenemos todos los sujetos (personas físicas o morales) que nos coloquemos en el supuesto de causación o hecho generador previsto en la norma fiscal, y qué principios rigen esta obligación. Las disposiciones fiscales que contienen los supuestos generadores del tributo, deben estar subordinadas a la Norma Suprema, ya que los principios que en materia tributaria consigna la Constitución, representan las gulas orientadoras de todo el orden jurídico fiscal, por lo que las normas que integran el mismo, deben acatar y respetar en todo momento esos principios, o de lo contrario asumirían carácter de inconstitucionalidad, careciendo en consecuencia de validez jurídica.

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra consignada la obligación de todos los mexicanos de contribuir con los gastos públicos, estableciendo el numeral citado:

**Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

Fracción 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."

De dicho precepto se desprenden los principios a los que hemos hecho alusión líneas antes, y son:

- Principio de generalidad: dice el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, en lo conducente que: *"las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.."*, desprendiéndose de ello, que todas las personas físicas y morales, sin excepción que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la ley establezca, tienen obligación de contribuir con el gasto público.
- Principio de obligatoriedad: este principio se haya estrechamente vinculado con el de generalidad, porque constituye un deber de carácter público, que todos los sujetos que realicen el hecho generador descrito en la norma, tienen la obligación de cumplir, Debemos entender que este Principio de Obligatoriedad, implica que el incumplimiento de esa obligación impuesta en la Ley Fiscal, trae severas consecuencias para los contribuyentes incumplidos; el contribuir a los gastos públicos, no es en modo alguno una aportación voluntaria, o una disposición de la Ley, cuyo cumplimiento se deje al arbitrio del ciudadano.

- **Principio de vinculación con el Gasto Público:** los ingresos tributarios que el Estado obtiene, deben tener como finalidad, costear los servicios públicos que presta, tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. La exacta aplicación de este principio, hace posible afirmar que los ciudadanos accederán más fácilmente a contribuir con el sostenimiento del Estado, cumpliendo con mayor regularidad con el pago de sus impuestos, si goza a su vez de mejores servicios públicos. Este Principio Constitucional, impone la obligación al Estado de emplear cuidadosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude, en la prestación de servicios públicos de calidad para sus gobernados; resulta evidente que este principio busca evitar la distracción de fondos públicos en provecho personal de los gobernados.
- **Principios de Proporcionalidad y Equidad:** estos dos principios constituyen los parámetros o lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario, por lo mismo no resulta tarea fácil tratar de definirlos, llegando incluso algunos autores a opinar que se trata de conceptos que no pueden separarse, mientras que algunos otros consideran que existen claras diferencias entre ellos, pero como el propósito de este estudio no es ahondar en cuestiones doctrinarias, trataremos únicamente de definir cada una de estas características que incluso nuestro Máximo Tribunal de Justicia, reconoce, como se aprecia en la siguiente

Proporcionalidad, por lo que la equidad se traduce en el principio de igualdad *"tratar a los iguales de manera igual"*.

- Principio de legalidad: este principio queda claramente comprendido en el siguiente aforismo latino *"nullum tributum sine lege"* (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen). Esto podemos desprenderlo de la redacción de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que se debe contribuir al gasto público, de la manera en que lo dispongan las leyes; es decir, sólo se estará obligado al pago del tributo que expresamente impongan las leyes Fiscales aplicables, es la ley la que debe disponer las cargas fiscales que los contribuyentes deben soportar, las características de éstas, su alcance y contenido.

2.- Concepto de Impuesto

Con el objeto de lograr una mayor comprensión del tema que aborda este trabajo de investigación, estimamos pertinente continuar con el estudio de los conceptos básicos que han de servir de apoyo en el desarrollo de la misma; así pues iniciaremos por fijar el concepto de impuesto.

El Diccionario Jurídico Espasa lo define como: "IMPUESTO Es un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallan sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el costo de los servicios públicos, cuyo consumo es indivisible"².

A continuación, proporcionamos las definiciones de impuesto, que aportan algunos notables tratadistas, tales como Eheberg quien respecto al impuesto señala "los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas"³

Nitti por su parte señala que "el impuesto es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible"⁴

²Diccionario Jurídico, editorial Espasa, Madrid, España, 1998, pp. 499.

³Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, editorial Porrúa, México, 1998, pp.35

⁴ Idem

Para Gastón Jáze el impuesto se comprende mejor a través de las siguientes características: a) se trata de una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales; b) la prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado; c) el constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado; d) se establece según reglas fijas; e) se destina a gastos de interés general; f) es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos formen parte de una comunidad política organizada.⁵

De los conceptos antes citados, advertimos que todos coinciden en señalar al impuesto como una obligación en dinero, que el Estado impone unilateralmente a sus ciudadanos en general, en proporción a su capacidad contributiva, sin que realice contraprestación alguna, destinada a satisfacer el gasto público. En el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación se establece la obligación tanto de personas físicas como morales, de contribuir con el Estado en los gastos públicos que realiza, asimismo el artículo 2º del ordenamiento en cita explica que dichas contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; de acuerdo a este numeral los impuestos "son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la

⁵ Ibid pp. 36

misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”

Teniéndose ya establecido el concepto de impuesto tanto doctrinaria como legalmente, es procedente seguir con el estudio de sus elementos.

3. - Elementos de los impuestos.

3.1.- Sujetos

El primer elemento que interviene en la relación tributaria son los sujetos, teniendo en toda relación tributaria un sujeto activo y un sujeto pasivo. De acuerdo con la organización del Estado Mexicano, es sujeto activo la Federación, las entidades locales (Estados y Distrito Federal) y el Municipio. Siendo sujetos activos, porque en ellos recae el derecho de percibir el pago de tributos, para lo cual las leyes fiscales les conceden una serie de facultades que les permiten exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los gobernados, y así tenemos que las autoridades administrativas encargadas de cobrar, imponer multas o realizar revisiones a los contribuyentes son: para la Federación, el Servicio de Administración Tributaria (Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), para las entidades la Hacienda del Estado o la Secretaría de Finanzas y Planeación, y para el municipio la Hacienda Municipal.

El segundo sujeto involucrado es el sujeto pasivo, que es el obligado al pago de la deuda impositiva, es la persona natural o jurídica que por disposición de ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, establece que tanto personas físicas como morales son las obligadas al pago de contribuciones en los casos que la ley expresamente señale.

Es importante destacar que entre los sujetos pasivos, existen diferentes tipos de responsabilidad, la ley crea la posibilidad que un determinado hecho imponible se atribuya no a una sola persona, sino a varias, la atribución puede hacerse en virtud de dos o más criterios. Puede ser que todos verifiquen el hecho imponible por la misma vinculación inmediata y directa, que para ellos este hecho se realice como propio, que ellos sean los que verifiquen la circunstancia de hecho que la ley ha tomado como presupuesto legal de la obligación. Puede ser en cambio que no estén en pie de igualdad entre ellos, ni se encuentren todos en la misma situación con los supuestos legales y sin embargo las leyes les atribuyen determinadas obligaciones por el mismo hecho.

Tenemos aquí dos figuras completamente distintas de sujetos, aquellos que realizan por sí (por naturaleza), el hecho imponible, a los que llamaremos sujetos

pasivos por deuda propia, y aquéllos otros que son sujetos no porque verifiquen el hecho imponible sino porque la ley por la vinculación, los liga con este hecho, les atribuye la obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que está en sus manos y pertenece a los contribuyentes.

Esta distinción entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno, la encontramos tanto en la doctrina fiscal mexicana como en la legislación, reconociendo el Código Fiscal de la Federación (artículo 26) la distinción entre el sujeto pasivo principal por adeudo propio, a quien llama simplemente "contribuyente", y la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno, al que engloba con la expresión "responsable solidario", enumerando en diecisiete fracciones quiénes son los mencionados responsables solidarios, advirtiéndose que aparecen en primer plano (Fracción I), los retenedores y aquéllas personas a quienes las leyes les impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes. No obstante que nuestro Código Fiscal sólo hace mención de la responsabilidad solidaria, existen otros tipos de responsabilidad en materia fiscal, siendo las siguientes⁶:

- a) Responsabilidad Directa
- b) Responsabilidad Sustituta

⁶Candelario Miranda Amador, Análisis Práctico de los impuestos, editorial Themis, México, 1999, pp.18

c) Responsabilidad Solidaria

La Responsabilidad Directa es la que recae sobre el sujeto pasivo, es decir, en la persona física o moral, y la produce de manera directa la Ley.

La Responsabilidad Sustituta es aquella donde el sujeto pasivo es sustituido por otra persona, este tipo de responsabilidad se entiende a través de la Representación legal que puede tener una persona física o moral (artículo 19 del Código Fiscal de la Federación), que tiende a establecer una sustitución del sujeto pasivo o contribuyente por otra persona.

La Responsabilidad Solidaria, se produce cuando la ley, coloca en un mismo plano a dos sujetos, uno real y otro de derecho, siendo el primero el que tiene la carga fiscal, es decir quien paga las contribuciones, y el segundo el obligado por ley a efectuar el trámite de pago, en sustitución del sujeto real, destacando en este tipo de responsabilidad los retenedores y a quienes la ley les haya atribuido la obligación de recaudar impuestos a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones, este tipo de responsabilidad, no puede resultar más que de la expresa voluntad del legislador.

La vía o procedimiento por la que generalmente opera, es por la retención indirecta, la cual tiene lugar cuando el sustituto, obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle su derecho de crédito; en este caso, al sustituto se le llama retenedor, el ejemplo típico lo constituyen los patrones que tienen la obligación de hacer retenciones de impuestos a sus trabajadores, siendo en este caso el sujeto real, el trabajador quien es el que paga el impuesto, pero el patrón como sujeto de derecho (porque la ley lo obliga), es quien debe efectuar el pago. El sustituto retenedor conserva en depósito la suma retenida y además de cumplir con otras obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, la entrega al sujeto activo. Ahora bien, la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para el año de 1999, establece en su recién añadido artículo 1-A, la obligación a los contribuyentes que se sitúan en los supuestos en él señalados, de retener este impuesto.

El otro procedimiento o vía que utiliza la sustitución es el llamado de la cobranza, o recaudación indirecta; este sistema consiste en que el legislador le impone al sustituto la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

En la retención indirecta el sustituto actúa sobre su acreedor (el patrón, deudor del salario le retiene a su acreedor, el empleado, tomándolo de su propia deuda, el tributo que debe el sujeto pasivo principal), mientras que en la recaudación o cobranza indirecta el sustituto actúa sobre su deudor (la empresa que presta el servicio de luz eléctrica, acreedora, le exige al deudor (usuario), que conjuntamente con su crédito le pague el crédito fiscal). El fenómeno de la recaudación indirecta por vía de sustitución es, sin embargo menos general que el de la retención.

Con lo antes expuesto, podemos concluir que el responsable solidario, es la persona física o moral, que en virtud de una relación jurídica que estable con el sujeto pasivo directo, y por disposición expresa de la ley, adquiere concomitantemente con el obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo de dicho obligado directo; cabe señalar que el responsable solidario, puede ser nacional o extranjero, y que es indispensable que entre el deudor solidario y el sujeto pasivo obligado directo, exista una relación jurídica determinada (por ejemplo por un vínculo laboral, por la administración de una negociación mercantil).

De este modo concluimos con el estudio relativo a los sujetos de los impuestos, para continuar ahora con los demás elementos de los impuestos, que enseguida definimos.

3.2.- Objeto.

El objeto del impuesto es según Wagner, la serie de circunstancias por virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagarlo.⁷ El objeto es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal;⁸ es decir el acto o hecho realizado por el contribuyente que lo sitúa en el supuesto expresado por la ley fiscal, como generador del crédito fiscal. Es hasta que el contribuyente realiza este supuesto, que el objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia es imputable al contribuyente. El objeto del impuesto puede ser por ejemplo un consumo a la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso, estos son hechos o actos que la ley fiscal considera como generadores de una obligación impositiva.

3.3.- Base.

La base del impuesto, es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.⁹ La base es la cantidad en dinero o en especie que se toma para calcular el pago del impuesto.

⁷ A. Porras y López, Derecho Fiscal, editorial Textos Universitarios, México, 1972, pp 64.

⁸ Ernesto Flores Zavalá. Op. Cit. pp. 114

⁹ Ibid pp. 115

3.4.-Tasa.

Tasa o Tarifa: Se les define como las tablas o catálogos de impuestos que se deben pagar por algún servicio realizado.¹⁰ Es el ingreso público obtenido por la prestación de un servicio público de consumo divisible. Giannini define la tasa como "la prestación pecuniaria debida a un ente público en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado"¹¹

4.- Clasificación de los impuestos.

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos. No se encuentra unanimidad en cuanto al criterio de distinción, pero a continuación se mencionan las tres más comunes:

1) Los impuestos directos son aquellos que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin posibilidad de repercusión, e impuestos indirectos, aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladarlos o repercutirlos sobre otra persona, es decir, existe una diferencia entre el sujeto pasivo propiamente dicho y el sujeto pagador del impuesto, en virtud que algunas veces por circunstancias que la misma Ley determina, el sujeto obligado al pago del impuesto, por situarse en la

¹⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1987, pp. 3055.

¹¹ Diccionario Jurídico Espasa, Op. Cit. pp. 953

hipótesis prevista en la ley, es decir quien realiza el hecho imponible no es quien ve afectada su economía con el cumplimiento del mismo, sino otra persona que sería el pagador del impuesto, siendo ésta una característica típica de los impuestos indirectos.

2) Impuestos directos son aquellos que gravan cosas o situaciones duraderas, y dan lugar, por tanto, a una obligación periódica tributaria; e impuestos indirectos, aquellos que se ligan a acontecimientos pasajeros (simples hechos de producción, consumo o cambio), de tal suerte que mientras para los impuestos directos es posible la formación de una matrícula, padrón o registro de contribuyente, para los indirectos queda excluida esta posibilidad.

3) Los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de la capacidad contributiva (el patrimonio o la renta en el momento de su adquisición), y los indirectos gravan una manifestación indirecta o mediata de la capacidad contributiva (el consumo de la renta el gasto de la misma).

Los impuestos directos los tiene que pagar o liquidar el propio contribuyente, sin que traslade las cuotas a terceras personas, sino más bien el costo fiscal lo absorbe el mismo. Un ejemplo práctico de un impuesto directo, lo constituye el impuesto predial, que grava la tierra, es decir la contribución recae en los dueños de los

terrenos y edificios, en cuanto a los propietarios de una renta, se refiere a aquellos contribuyentes que obtienen ingresos por diversos conceptos, cuya finalidad es la obtención de una renta o una ganancia, y hacen coincidir su conducta jurídica con la ley del impuesto sobre la renta. En cambio se consideran impuestos indirectos, aquellas contribuciones que trasladan su pago a una tercera persona llamada consumidor, por lo que se establece que el impuesto indirecto es considerado como contribución que se aplica sobre el consumo de bienes y servicios, dentro de los que destaca principalmente el Impuesto al Valor Agregado¹²

Los impuestos indirectos se dividen en dos grandes categorías: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Un ejemplo de los primeros son los impuestos de importación y exportación. Los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias. También pueden dividirse los impuestos indirectos, en impuestos sobre artículos de lujo e impuestos sobre artículos de consumo necesario, los impuestos más productivos son éstos últimos porque los primeros son de un consumo muy reducido. Los impuestos sobre artículos de lujo permiten lograr una cierta justicia porque evidentemente, quien tenga mayor fortuna hará más adquisiciones de esta clase y pagará mayor impuesto que los que carecen de ella.

¹²Candelario Miranda Amador, Op Cit. pp.12

Los impuestos directos tanto como los indirectos, presentan ciertas ventajas, así como inconvenientes.¹³

Algunas de las ventajas que presentan los impuestos directos son las siguientes:

- aseguran al Estado una renta cierta.
- tienen en tiempo de crisis cierta fijeza
- se lleva un mayor control de ellos

Los inconvenientes que llegan a tener es que resultan muy sensibles a los contribuyentes, y poco productivos, se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales y dejan sin gravar a un gran sector social.

Por su parte los impuestos indirectos, presentan entre otras, las siguientes ventajas:

- resultan poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas.
- son más productivos que los impuestos directos
- permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.

¹³ Ernesto Flores Zavalá, Op. Cit. pp. 271

- tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentarán las transacciones, los gastos etc. y por lo mismo los rendimientos de los impuestos que los gravan.
- es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, precisamente porque se confunden con el precio de los artículos gravados.
- se dice que son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto.
- el causante que paga el impuesto en el momento que es más cómodo para él porque lo hace al momento de adquirir las mercancías, sin que el fisco se lo exija.

Al igual que los Impuestos Directos, también los Indirectos tienen ciertos inconvenientes, pues resultan que al final pesan más sobre el pobre que sobre el rico, porque su consumo de artículos de primera necesidad es mayor y por lo mismo será mayor el impuesto que deba pagar, no tienen la misma fijeza que los impuestos directos en tiempos de crisis financiera, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada cual restringe sus consumos, aún cuando esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas; los gastos de percepción son muy elevados, porque es necesario un gran personal para que se evite el fraude, especialmente cuanto la cuota es alta; producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.

Existe otra clasificación, que divide a los impuestos en reales y personales, atendiendo al objeto del gravamen. Los impuestos reales están destinados a gravar valores económicos, que tiene su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona (física o moral) y una cosa o un bien¹⁴

Y los impuestos personales, se refieren a aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales. La gran mayoría de los tributos en nuestro país, son personales, y existen muy pocas salvedades que entren en la primera clasificación mencionada, un clásico ejemplo lo constituye el impuesto predial.

Una tercera clasificación tradicional, la constituye aquélla que considera a los impuestos como generales y especiales. Son generales los tributos que gravan diversas actividades económicas, como ejemplos de esta clasificación tenemos al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado; en tanto los impuestos especiales son los que inciden sobre una determinada actividad económica, pudiendo citar entre ellos los derechos de uso de aeropuertos, el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, entre otros.

¹⁴ Adefo Arrijo Vizcaino, Op. Cit. pp.497

CAPITULO II.- GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

2.1.- Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado. 2.2.- Concepto de Impuesto al Valor Agregado. 2.3. - Elementos del Impuesto al Valor Agregado. 2.3.1.- Sujetos del Impuesto al Valor Agregado. 2.3.2.- Objeto del Impuesto al Valor Agregado.- 2.3.3.- Base del Impuesto al Valor Agregado. 2.3.4.- Tasa del Impuesto al Valor Agregado.- 2.4.- Características del Impuesto al Valor Agregado. 2.4.1.- Mecanismo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado. 2.5.- Forma de pago del Impuesto al Valor Agregado.- 2.5.- Obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado.

2.1.- ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO.

El impuesto al Valor Agregado (IVA por sus siglas), surgió en Francia, extendiéndose su aplicación hacia el Mercado Común Europeo. En México se introdujo en 1980, formando parte de los llamados "impuestos indirectos",¹⁵ la implantación de dichos tributos en nuestro país, se debió a la búsqueda del saneamiento de las finanzas públicas, dado que con dicho impuesto se lograba cubrir las deficiencias que imperaban en la política tributaria del país, entre las que destacaban: bajos niveles de recaudación, evasión fiscal; hoy en día el Impuesto al Valor Agregado es considerado una de las principales contribuciones que recauda el Estado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue aprobada en México por el Congreso de la Unión, en diciembre de 1978 y entró en vigor el 1° de enero de 1980, sustituyendo a la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (con una antigüedad

El establecimiento del IVA en Francia fue el resultado de una evolución lógica que se inició en 1920 con un gravamen general a las ventas y que luego se complicó con un intento de eliminar la discriminación causada por el "impuesto cascada" en contra de las empresas no integradas, agregando tasas únicas sobre cierto tipo de bienes. Esto determinó la existencia de diversos impuestos con diferentes tasas creando complicaciones y dificultades que llevaron a la formulación del antecedente inmediato del tributo sobre el valor agregado. En 1954 fue derogado el tributo a la producción y unos meses más tarde el que gravaba las transacciones y englobando a ambos quedó el IVA. La base del gravamen es la diferencia entre el precio de venta y el costo de los bienes que se compran o en otras palabras a la empresa fabril se le permite la deducción de los impuestos pagados en todos los artículos adquiridos para su uso en la producción incluyendo la maquinaria.

¹⁵ Benjamin Retchkiman K., Política Fiscal, editorial Trillas, México, 1983, pp.75.

de 30 años), que era el gravamen general sobre las ventas, así como a varios impuestos sobre consumos específicos, este impuesto gravaba en cascada con etapas de su comercialización, desde el fabricante o productor hasta el consumidor final, resultando sumamente gravoso, la finalidad que se perseguía al sustituirlo por el Impuesto al Valor Agregado, fue evitar el efecto en cascada de consecuencias acumulativas desiguales.

De acuerdo a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1980,⁷ la principal deficiencia que mostraba el impuesto Federal de Ingresos Mercantiles, era precisamente dicho efecto en cascada, es decir debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización, lo que provocaba alzas de precios que afectaban principalmente a los consumidores finales; además, en el

⁷ Al entrar en vigor el Impuesto al Valor Agregado, abrogó las siguientes leyes:

- 1) Ley Federal de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles.
- 2) Ley del Impuesto sobre Reventa de aceites, grasas y lubricantes.
- 3) Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- 4) Ley del Impuesto sobre Despepíte de Algodón en Rama.
- 5) Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones ensamblados.
- 6) Decreto que fija el impuesto que causa el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán Hulla, destinados al consumo interior del país.
- 7) Ley del Impuesto a la Producción de Cemento.
- 8) Ley del Impuesto sobre cerillos y fósforos.
- 9) Ley del Impuesto sobre compraventa de Primera Mano de Artículos.
- 10) Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de hule.
- 11) Ley del impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de radio o Televisión.
- 12) Ley del Impuesto sobre Vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.
- 13) Ley de Compraventa de Primera Mano de artículos de vidrio o cristal.
- 14) Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
- 15) Decreto relativo al Impuesto del 10% a las entradas brutas de los ferrocarriles.
- 16) Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.
- 17) Ley del Impuesto sobre la explotación forestal.
- 18) Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

proceso de comercialización se causaba normalmente la tasa general en repetidas ocasiones, por lo que entre más largo era el proceso de distribución, más alto era el precio final. Esto afectaba severamente a los bienes de mayor consumo por la población y particularmente a los sujetos de bajo ingreso, a fin de evitar estos resultados nocivos del impuesto en cascada, se adoptó el Impuesto al Valor Agregado que destruye el efecto acumulativo, eliminando la desigualdad en la carga fiscal, lo que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, haciendo desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

2.2- Concepto del Impuesto al Valor Agregado.

El valor agregado, es el que una empresa añade a los materiales, bienes y servicios que adquiere de otras; se obtiene deduciendo del total de ingresos brutos, el importe de los pagos totales efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios, es decir el valor agregado está constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas, o los intereses y las rentas de una empresa.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente sobre el contribuyente, sino más bien en el consumidor final; es

decir, sobre la persona que consume los bienes y servicios; es un impuesto real, por cuanto que atiende a las cuatro actividades que está gravando, indistintamente de quién la celebre¹⁷

"Es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma prevista en la Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales y las importaciones de bienes. Este gravamen tiene carácter general y sobre el valor añadido en cada fase de la producción, de manera que todos los bienes y servicios cuando llegan al consumidor final se gravan de la misma forma."¹⁸

En conclusión, tenemos que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto por cuanto que es el consumidor final quien lo absorbe, es un impuesto real, en cuanto a que atiende únicamente a la naturaleza de las operaciones económicas de los bienes sin tomar en cuenta las condiciones personales de los sujetos susceptibles de este impuesto; y su objeto es gravar el valor que se agrega a un producto en cada etapa del proceso económico. La finalidad del Impuesto al Valor Agregado no es gravar (ni pretende hacerlo) la utilidad de las empresas, lo que grava es el valor global, real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales que el productor, fabricante,

¹⁷ Candelario Miranda Amador, Op Cit, pp.267

¹⁸ Diccionario Jurídico Espasa. Ob. Cit, pp. 500

mayorista, minorista va incorporando al bien en cada etapa de su negociación de las mercaderías, tanto en el ciclo industrial como en el comercial, son productores de riqueza y deben ser en consecuencia, gravados con este tipo de impuesto.

2.3.- Elementos del Impuesto al Valor Agregado.

2.3.1.- Sujetos.

Iniciamos el estudio de este apartado con los sujetos, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nos indica quienes son los sujetos obligados al pago de este gravamen, y señala a:

- las personas físicas y morales que en territorio nacional, realicen los actos o actividades que a continuación se enumeran:

- 1- Enajenen bienes
- 2- presten servicios independientes
- 3- otorguen el uso o goce temporal de bienes
- 4- importen bienes o servicios

Son también sujetos del Impuesto al Valor Agregado y reciben su impacto, jubilados y pensionados, pequeños productores y comerciantes, aunque por su exigua capacidad tributaria o especial condición social esté liberado de otros gravámenes; las entidades del sector público por los bienes que adquiera o los

servicios que reciba para el cumplimiento de su función pública; las instituciones sin fines lucrativos como las de beneficencia, de enseñanza, sindicatos de trabajadores y agrupaciones empresariales, las personas que aún teniendo su domicilio en el extranjero consuman bienes y servicios en el territorio nacional.

Consideramos que debe hacerse mención también en este apartado, aunque no se considere sujeto de este gravamen, al consumidor final, por ser en él, en quien recae el peso del mismo, no obstante que no tenga carácter de contribuyente. El consumidor es quien utiliza los bienes y servicios producidos, además de que es quien soporta en última instancia el peso del mismo, sin embargo, a pesar que es el destinatario de la carga fiscal, el consumidor no puede ser contribuyente, fundamentalmente porque no interviene en todas las etapas del proceso económico de producción distribución de bienes y servicios, sino sólo en la última en que se produce el bien final para el consumo.

2.3.2.- Objeto

El objeto del Impuesto al Valor Agregado, lo constituyen las actividades enumeradas líneas arriba, es decir los supuestos de causación del mismo, quien enajene bienes, o preste un servicio independiente u otorgue el uso o goce temporal de bienes asimismo quienes realicen importaciones de bienes o servicios,

sean personas físicas o morales, estarán obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado; por lo que es procedente que definamos cada una de ellas:¹⁹

a) Enajenación de bienes.- Los artículos 14 del Código Fiscal de la Federación y 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, definen lo que debemos entender por enajenación: además de la transmisión de la propiedad, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. Se entiende que la enajenación se ha realizado en territorio nacional, cuando (artículo 10 Ley del Impuesto al Valor Agregado):

- el envío al comprador se hace desde el interior del territorio nacional.
- la entrega material del bien se realiza en territorio nacional, cuando no haya envío.
- cuando se trate de la enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en el territorio nacional, siempre que el vendedor resida en México, o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.
- tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.

La obligación de pagar el impuesto, surge al momento en que se realiza la enajenación, la cual de acuerdo al artículo 11 primer párrafo de la Ley del Impuesto

¹⁹ Pérez Inda Lus M. Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado, editorial ISEF, México, 1999, pp.43

al Valor Agregado, se entiende que se ha efectuado cuando, ocurra cualquiera de los siguientes supuestos¹⁹:

1. se envíe el bien al adquirente, o se le entregue materialmente
2. se pague parcial o totalmente el precio
3. se expida el comprobante que ampare la enajenación.

Tratándose de las enajenaciones, el cálculo del impuesto, se hará considerando como valor, el precio pactado, además de las cantidades que se carguen o cobren al comprador, por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Si no hubiere precio pactado, el valor será, el que los bienes tengan en el mercado, o en todo caso el del avalúo (artículo 12 LIVA).

b) **Prestación de Servicios Independientes.**- Se considera prestación de servicios independientes "la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes."²⁰ La ley comprende dentro de este rubro al transporte de personas o bienes, el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento, el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la

¹⁹También los pagos anticipados causarán el impuesto respecto del monto de cada pago en el momento en que se reciban en los términos que la ley de la materia señale.

²⁰Artículo 14 fracción I Ley del Impuesto al Valor Agregado, editorial Sista, México, 2000, pp.549

consignación y la distribución, así como cualquier obligación de dar, de no hacer o de permitir, siempre que ésta no esté considerada por la Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.^{*} Se entiende que la prestación del servicio independiente se ha llevado a cabo en territorio nacional, si ésta la ha realizado de manera total o parcial un residente del país. Tratándose del servicio de transporte internacional, el servicio se considera prestado en el país (sin perjuicio de la residencia del porteador), si el viaje se inició en el territorio nacional; ahora bien, si el servicio de que trata es de transportación aérea internacional, se considera que se presta únicamente el 25% del servicio en territorio nacional, lo anterior en términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El artículo 17 del mismo ordenamiento dispone que la obligación de pagar el impuesto nace cuando las contraprestaciones a favor del prestador del servicio son cobradas o se hagan exigibles, o en el momento en que se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactados por la prestación del servicio, cualquiera de las dos cosas que ocurra primero y sobre el monto de cada prestación realizada, en dichas contraprestaciones, se incluirán los anticipos y depósitos que haya recibido el prestador del servicio.

c) Uso o goce temporal de bienes. En forma general se considera cualquier acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una

^{*} Queda exceptuada de la definición de servicio independiente, la que se realiza de manera subordinada, mediante el pago de una remuneración

persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación; la ley hace referencia al arrendamiento, el usufructo y el servicio de tiempo compartido; se entiende que el uso o goce temporal de un bien se ha efectuado en territorio nacional, si el bien, objeto de esta actividad, se encuentra en éste, al momento en que se hace la entrega material al usuario del mismo. Nace la obligación de pagar el impuesto, al momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien otorga el uso o goce, se paguen éstos o se expida el comprobante (lo que suceda primero), y sobre cada una de ellas, incluidos los anticipos que se le entreguen (los anticipos causan el impuesto sobre el monto de cada pago en el momento en que se efectúen). Para el cálculo del impuesto de esta actividad, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.²¹

d) Importación de bienes y servicios. "IMPORTACIÓN.- introducción en un país de productos, costumbres o prácticas de otro"²². Para los efectos de la Ley del

²¹ Artículo 23 Ley del Impuesto al Valor Agregado, editorial Sista, 2000, pp.554

²² Guillermo Cabanetas de Torres, Diccionario Jurídico Elemental, editorial Helasta, Argentina, 1993, pp.195

Impuesto al Valor Agregado (artículo 24), se considera como importación de bienes y servicios:

- la introducción de bienes¹
- la adquisición por residentes en el país, de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero
- el aprovechamiento en territorio nacional de la prestación de servicios independientes, cuando se presten por personas no residentes en el país.

Se considera efectuada la importación de bienes o servicios: al momento en que el importador presente el pedimento para su trámite, respecto de los bienes intangibles adquiridos o toda clase de bienes otorgados en use o goce, en el momento en que se realice alguno de estos supuestos:

- * se aprovechen en territorio nacional

¹ Todos los actos de importación comprendidos en la clasificación arancelaria que forma parte de la legislación aduanal, se encuentran comprendidos en el régimen del Impuesto al Valor Agregado. Cada año la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publica un listado en que figuran los bienes tangibles cuya importación causa impuesto al Valor Agregado, a la tasa del 0%, o se encuentran exentos. Por exclusión los bienes no comprendidos en el listado causan el impuesto al Valor Agregado a la tasa del 15% en importaciones al interior de la República y del 10% a la región fronteriza.

- * se pague parcial o totalmente la contraprestación
- * se expida el documento que ampare la operación
- * en contraprestaciones periódicas en su exigibilidad.

El cálculo del impuesto tratándose de importaciones de bienes tangibles, se hará de la siguiente manera: se tomará en cuenta el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de éste último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. Respecto a los bienes intangibles y los servicios en las fracciones III y V del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el valor que se tomará en cuenta, para el cálculo del impuesto, será el que les correspondería en la Ley citada, por la enajenación de bienes, uso o goce temporal de bienes o prestación de servicios, según se trate, en el territorio nacional. El pago del impuesto efectuado, respecto de las importaciones de bienes tangibles, tendrá el carácter de provisional y se realizará conjuntamente con el del impuesto general de importación; tratándose de bienes por los que no se esté obligado al pago de dicho impuesto, los contribuyentes efectuarán el pago del Impuesto al Valor Agregado, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente. Cabe destacar que, en términos de los establecido en el artículo 40-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que las importaciones no están sujetas a control alguno, es el propio importador (tratándose de bienes intangibles o

servicios) quien debe liquidar y pagar el impuesto en su declaración mensual de pago provisional, efectuando al mismo tiempo su acreditamiento, si fuera el caso.

2.3.3.- Base.

La base del impuesto, lo constituye el valor de los actos o actividades que realiza el contribuyente, está formada por diversos componentes que la misma ley señala para cada supuesto de causación del Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo en la enajenación de bienes, como señaló en su oportunidad, la base sobre la cual se hará el cálculo del impuesto, será tomando en cuenta el precio pactado, además de las cantidades que se carguen o cobren al comprador, por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Si no hubiere precio pactado, el valor será, el que los bienes tengan en el mercado, o en todo caso el del avalúo.

2.3.4.- Tasa.

Las tasas aplicables son del 15%, 10% y 0%

a) La tasa del 15% es la general, corresponde al sector más amplio de las actividades económicas, y se aplica a todos los actos o actividades gravados que no sean objeto de tasas del 0%.

b) La tasa del 10% se aplica en zona fronteriza¹ del país en relación con productos y servicios que se deben ofrecer a los consumidores residentes en esas zonas, siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en dicha región fronteriza.

Tratándose de importación se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en esa región, tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza el impuesto se calculará aplicando al valor, la tasa del 15%.

c) Tasa privilegiada del 0%. La aplicación de esta tasa tiene un doble objetivo: por una parte liberar al consumidor de la carga fiscal en aquéllos consumos que se considera son indispensables para la supervivencia, y por la otra favorecer a los proveedores de bienes y servicios objeto de este tratamiento, al permitir acreditar las sumas de dinero erogadas en pago de impuesto para los insumos necesarios para la producción y comercialización de bienes y servicios. La tasa se aplicará en

¹El párrafo cuarto del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define lo que debe entenderse por región fronteriza, para efectos de la misma Ley. Se considera como región fronteriza además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo; el Municipio de Cananea Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al noreste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este del Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

forma expresa y por separado, y únicamente cuando se realicen los siguientes actos o actividades:

- 1) Enajenación: animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.
- Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación (a excepción de bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos). Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, o el peso del contenido de esas materias; jarabes o concentrados para preparar refrescos; caviar, salmón ahumado y angulas; saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
 - hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación en envases menores de diez litros.
 - Ixtle, palma y lechuguilla
 - tractores para accionar implementos agrícolas,
 - fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
 - Invernaderos hidropónicos y equipos integrados para producir temperatura y humedad controladas, o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

- oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes (contenido mínimo 80%), siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

2) También están afectos a la tasa del 0% la prestación de los siguientes servicios:

- los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas, erradicación de plagas, cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
- los de molienda o trituración de maíz o trigo
- los de pasteurización de la leche
- los prestados en invernaderos hidropónicos
- los de despepite de algodón en rama
- los de sacrificio de ganado y aves de corral
- los de reaseguro

3) el uso o goce temporal de la maquinaria y equipo (tractores y equipos para producir temperaturas y humedad controladas)

4) exportación de bienes o servicios en los términos del artículo 29 de esta Ley

Otro rubro por demás importante, es el de las exenciones que prevé la Ley en comento, cuya diferencia con la tasa preferencial 0%, radica en que ésta permite el acreditamiento en tanto que las actividades exentas no. En el régimen de exenciones, sólo se libera del pago al consumidor final; el proveedor de los bienes y servicios en el mecanismo del Impuesto al Valor Agregado, sólo debe ser recaudador del tributo, se convierte en verdadero sujeto pasivo del impuesto, por ser la persona en quien recae el peso de la carga tributaria al absorber dentro de sus costos el Impuesto al Valor Agregado que se le hubiere trasladado en sus adquisiciones de bienes y servicios. Cada uno de los supuestos causantes del impuesto al Valor Agregado, prevé los casos en que se estará exento del pago de este tributo.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala los bienes que se encuentran exentos, tratándose de la enajenación, éstos serán: el suelo, las construcciones adheridas al mismo, destinadas para casa habitación (no quedan comprendidos los hoteles); libros periódicos revistas; bienes muebles usados (excepto los enajenados por las empresas); billetes de lotería, de rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos a que alude la Ley del Impuesto Sobre la Renta; moneda nacional y extranjera, piezas de oro o de plata de las denominadas onza troy; partes sociales, documentos

pendientes de cobro y títulos de crédito; lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que la venta se realice al menudeo con el público en general.

Tratándose de la prestación de servicios, se encuentran exentos, entre otros: las comisiones con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios; las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro; los prestados en forma gratuita excepto cuando los beneficiarios sean los miembros de la persona moral que presta el servicio; los de enseñanza prestados por la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, y organismos descentralizados, así como los particulares que cuenten con reconocimiento de validez oficial; el transporte público terrestre de personas, excepto el ferrocarril; el transporte marítimo internacional de bienes, prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; el aseguramiento contra riesgos agropecuarios y seguros de vida; por los que deriven intereses; los que deriven de operaciones financieras derivadas; tratándose de partidos, sindicatos, cámaras de comercio, asociaciones patronales, civiles, los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas; los de espectáculos públicos por el boleto de entrada (excepto de teatro y circo); los servicios profesionales de medicina, cuando, cuando su prestación requiera de título; servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, prestados por organismos

descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales; por los que deriven de ingresos.

Los bienes que se encuentran exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, por el uso o goce de los mismos son: inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación; fincas dedicadas sólo a fines agrícolas o ganaderos; bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; libros, periódicos y revistas. En cuanto a importaciones se refiere, no se pagará este impuesto en los siguientes casos: las que en términos de la legislación aduanera, sean temporales, las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera; la de bienes o servicios cuya enajenación o prestación en el país, no den lugar al pago de este impuesto; las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación o cualquier persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; las de obras de arte reconocidas por las instituciones oficiales competentes, destinadas a exhibición pública permanente; las obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, reconocidas por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación la realice el propio autor; oro, con un contenido mínimo de este material de 80%; la importación de vehículos, realizada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 fracción I de la Ley de Aduanera.

2.4- Características del Impuesto al Valor Agregado

Hemos dejado establecido, que el impuesto al Valor Agregado, es considerado un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente sobre el contribuyente, sino más bien en el consumidor final; es decir sobre la persona que consume los bienes y servicios, de ahí surge su característica principal que es su traslado, puesto que no lo absorbe el productor ni tampoco el distribuidor, sino más bien éstos lo cargan hacia la persona que consume el bien o servicio. De todas las contribuciones que recauda el Estado, las cuales constituyen el soporte del Gasto Público, el Impuesto al Valor Agregado, es el que da mayor fluidez a las finanzas públicas, puesto que al gravar el consumo, es menos complicado el proceso de su recaudación; se genera en todas las etapas económicas (producción, distribución y consumo), pero grava únicamente el valor que se agrega en cada etapa, considerando su gravamen final en el consumidor, que es quien lo cubre realmente, cada persona física o moral que ha intervenido en el proceso de producción, de hecho se convierte en retenedora de la parte proporcional del impuesto y por ello se dice, que se cuidarán unos a otros, esto se traduce en una especie de autocontrol hasta el consumidor final, que será quien soporte el impuesto y se concluye que el adquirente ha pagado al fisco la proporción equivalente al porcentaje de la tasa del valor agregado en cada operación mercantil.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su párrafo cuarto, señala que el contribuyente trasladará el impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, dicho numeral define esta figura que caracteriza al Impuesto al Valor Agregado, y señala que el traslado del impuesto es el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a estas personas, de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley, incluso cuando se retenga en términos de los artículos 1A y 3º, tercer párrafo de la misma. El contribuyente además pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado, o el que él hubiese pagado en importación de bienes o servicios siempre que sean acreditables en términos de esta ley, esto es el acreditamiento del impuesto, es decir pagar a la autoridad fiscal la diferencia que resulte de disminuir del impuesto a su cargo el que le hubieran trasladado; al respecto cabe hacer mención al contenido del artículo 4º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el cual indica:

"Artículo 4. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento..."

Más adelante, continuaremos con el estudio del mecanismo empleado para realizar el acreditamiento a que se ha hecho referencia, por ahora procedemos a

ejemplificar la aplicación práctica que tiene en el manejo del Impuesto al Valor Agregado, las características de éste, que se han revisado con anterioridad (la traslación y el acreditamiento); sin embargo de manera previa, se estima conveniente precisar algunos conceptos empleados para ello, tal como: el *impuesto causado*, que es el que se determina sobre el valor total del acto o actividad objeto del impuesto, el cual el contribuyente carga o cobra a su cliente, trasladándolo en forma expresa y por separado del precio o contraprestación, esto en operaciones que celebra con otros contribuyentes, ya que en operaciones con el público en general el Impuesto al Valor Agregado causado, debe cobrarse incluyéndose en el precio o contraprestación pactados. Continuamos con el *impuesto trasladado acreditable*, que es el impuesto causado que el contribuyente traslada a otro, y es susceptible de que este último lo recupere, en sus liquidaciones que haga al fisco de este impuesto, acreditándolo contra el impuesto que a su vez causen sus propias operaciones, este impuesto se recupera porque se trata de un gravamen que en etapas anteriores ya fue recaudado por el fisco y porque su peso no debe recaer en el contribuyente sino que lo debe soportar el consumidor en la etapa final. Finalmente nos encontramos con el *impuesto por pagar* que es la cantidad neta que tiene derecho a percibir el fisco y que se determina en las liquidaciones mensuales por diferencia entre el impuesto causado y el que se ha trasladado y pagado y que por tanto es acreditable.

Una vez que hemos definido las premisas fundamentales en que se sustenta el Impuesto al Valor Agregado, resulta más fácil explicar su manejo.

(Cuadro 1)

ETAPAS DE LA PRODUCCION	VALOR DE LAS VENTAS	COSTO DE LOS PRODUCTOS INTERMEDIOS	VALOR AÑADIDO
Bienes intermedios:			
mineral de hierro	\$890	\$0	\$890
hierro fundido	\$1000	\$890	\$110
láminas de acero	\$2000	\$1000	\$1000
Bien final:			
artefactos de acero	\$2,500	\$2000	\$500

Siguiendo con el ejemplo anterior, el impuesto causado en cada etapa de acuerdo al valor agregado es el siguiente:

(Cuadro 2)

ETAPAS DE LA PRODUCCIÓN	VALOR AÑADIDO	IVA RECAUDADO
Bienes intermedios:		
A. mineral de hierro	\$890	\$133.5
B. hierro fundido	\$110	\$ 16.5
C. lámina de acero	\$1000	\$150
Bien final:		
D artefactos de acero	<u>\$500</u>	<u>\$ 75</u>
TOTALES	\$2,500	\$375

Para la autoridad hacendaria la operación consistió en que un producto, considerado bien final, destinado al consumo, alcanzó un valor de \$2,500 que corresponde al precio o contraprestación fijado al consumidor, y produjo una

contribución de \$375 equivalente al 15% de ese valor final. El ingreso fiscal se recaudó en cada etapa, por medio de las entidades que intervinieron en el proceso productivo; el fisco no fue parte en el mecanismo que le produjo el ingreso en cada etapa, esto corrió a cargo íntegramente de los productores que intervinieron en el proceso.

A continuación se muestra el mecanismo a que se sujetaron los productores que con el carácter de contribuyentes determinaron el Impuesto al Valor Agregado a enterar a la autoridad fiscal en cada etapa:²²

(Cuadro 3)

	OPERACIÓN	IVA
<i>Productor A (mineral de hierro)</i>		
Valor de venta, con IVA causado	\$890	\$133.5
Insumos utilizados con IVA recuperable	\$ 0	\$ 00
Valor agregado con IVA a pagar	<u>\$890</u>	<u>\$ 00</u>
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO		
IVA causado	\$133.5	
IVA trasladado acreditable	<u>0</u>	
IVA POR PAGAR	= 133.5	
<i>Productor B (hierro fundido)</i>		
Valor de venta con IVA causado	\$1000	\$150
Insumos recibidos del productor A con IVA trasladado recuperable	\$890	\$133.5
Valor agregado con IVA a pagar	\$110	\$ 16.5

²² Pérez Inda Luis M, Op Cit, 1999, pp. 28

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

IVA causado	\$150	
IVA trasladado acreditable	<u>133.5</u>	
IVA POR PAGAR	=	<u>16.5</u>

Productor C (láminas de acero)

Valor de venta con IVA causado	\$2,000	\$300
Insumos recibidos del productor B con IVA trasladado recuperable	\$1,000	\$150
Valor agregado con IVA a pagar	\$1,000	\$150

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

IVA causado	\$300	
IVA trasladado acreditable	<u>\$150</u>	
IVA POR PAGAR	=	<u>150</u>

En cada liquidación del impuesto, el productor recupera el Impuesto al Valor Agregado que le fue trasladado por su proveedor de la etapa anterior y enteró al fisco sólo el Impuesto correspondiente al valor agregado de esa etapa.

2.4.1 - Mecanismo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado.

Se ha definido ya lo que es el acreditamiento, haciendo referencia al concepto contenido en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo numeral que recientemente ha sido reformado (Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999), y que señala el procedimiento

que debe seguirse para realizar dicho acreditamiento, el cual en síntesis es el siguiente:

Fracción I.- a) El sujeto obligado al pago de este impuesto, deberá determinar las compras de los productos a que se refieren los artículos 22 fracción II y 108 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹, identificadas con la enajenación de bienes o prestación de servicios, efectuadas durante el período por el que se determina el pago (el provisional, el del ajuste de los pagos provisionales o el del ejercicio), por las que se esté obligado al pago del impuesto.

b) Debiendo precisar el impuesto por dichas compras, por el mismo período (incluso por las importaciones). Ello no aplica a gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier otro título que represente o ampare la propiedad de bienes. Por la exportación de bienes o servicios, se aplicará lo dispuesto en el párrafo cuarto de este artículo:

- por el período que corresponda, el contribuyente determinará las compras, gastos e inversiones (incluyendo los realizados por importaciones), identificados con estas exportaciones; identificando el impuesto al valor agregado que se le hubiera trasladado por estas compras, gastos o inversiones.

¹ Las adquisiciones a que se refieren estos numerales, son respecto de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

Fracción II.- a) El contribuyente determinará también las adquisiciones de los bienes antes aludidos, que en la enajenación de bienes y prestación de servicios, correspondientes al período de que se trate.

b) Igualmente deberá identificar el monto del impuesto que se le haya trasladado o que hubiere pagado (por la importación), con motivo de esas adquisiciones. En ambos casos que sean deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Fracción III.- En esta fracción se analiza el procedimiento para la determinación del impuesto acreditable que se le aplicará proporción, siguiendo la fórmula que señala la Ley:

- el monto total del Impuesto al Valor Agregado que se le haya trasladado al contribuyente (incluyendo importaciones), en el período que corresponda

- a lo anterior se suma el Impuesto al Valor Agregado acreditable proporcional, por la compra de bienes destinados al uso o goce temporal de los mismos, el cual se determina de la siguiente manera (sexto párrafo del artículo 4 LIVA):

- el impuesto trasladado por la compra de bienes destinados al uso o goce temporal se multiplica por el factor que resulte de dividir la contraprestación pactada (por el uso o goce) correspondiente al período por el que se efectúa el pago, entre el valor del bien otorgado.

A lo anterior se disminuyen los siguientes conceptos:

- el monto del impuesto identificado por las adquisiciones de actividades gravadas (fracción I)
- menos el impuesto identificado por las adquisiciones de actividades exentas
- menos el impuesto acreditable de exportación (cuarto párrafo)
- menos el impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de bienes destinados al uso o goce temporal (quinto párrafo).

La cantidad que resulte se multiplica por el factor que se obtenga de dividir los ingresos gravados del período (incluyendo aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%), entre los ingresos totales de ese mismo período (incluyendo los gravados a tasa 0% y los exentos)

Fracción IV.- El impuesto acreditable del período por el que se determina el pago provisional, el período por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, será el que resulte de la suma de:

- el impuesto identificado por compras en enajenación y prestación de servicios, por los que se esté obligado al pago del impuesto (fracción I)
- el impuesto identificado con las actividades de exportación (párrafo cuarto)

Los siguientes conceptos no se incluyen para el cálculo del factor: importaciones, activos fijos, gastos y cargos diferidos, el suelo (salvo que sea parte del activo circulante, dividendos, enajenación de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, enajenación de moneda nacional y extranjera, piezas de oro o plata, onza troy, intereses, exportaciones de bienes tangibles, enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero, enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago, las que se deriven de operaciones financieras derivadas).

- el impuesto acreditable obtenido mediante la aplicación del factor (fracción III)

Ahora bien, para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos antes expuestos, requiere que: a) haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes que reúnan los requisitos que la ley exige; b) que hayan sido efectivamente erogados los pagos, debiéndose entender por efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas, en instituciones de crédito, o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito (artículo 24 fracción IX y 136 fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), si se trata de contribuyentes sujetos al Régimen Simplificado de las Personas Morales o al Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales; c) tratándose del impuesto trasladado retenido de conformidad con lo preceptuado en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta ley, para que pueda ser acreditable. Tratándose de la importación de bienes gravados a la tasa del 10%, el contribuyente, para poder realizar el acreditamiento, deberá demostrar que efectivamente los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.

5- Forma de pago del impuesto.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA por sus siglas), dispone que el impuesto se calculará por ejercicios fiscales. En el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, se indica que los ejercicios fiscales coinciden con el año del calendario, pero si se trata de personas morales que iniciaron sus actividades con posterioridad al 1º de enero, entonces el ejercicio fiscal será irregular, pues no constará de 12 meses, ya que iniciará el mismo día en que comiencen las actividades y concluirá el 31 de diciembre de ese año.

Cuando se enajene un bien o se preste un servicio de manera accidental, por los que se origine el pago del impuesto, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas para ello, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en el que se obtuvo la contraprestación, no procede el acreditamiento respecto de dicho pago, si la obligación de pago del impuesto nació por una importación, el pago de éste tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación. En ambos casos no se hará la declaración anual, ni pago provisional, ni se está obligado a llevar contabilidad, pero la ley sí exige que el contribuyente expida comprobantes impresos en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales además de contener los requisitos que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación deberá indicarse el Impuesto al Valor Agregado

que se traslada, expresamente y por separado, además tiene la obligación de conservar la documentación correspondiente durante cinco años.

Los contribuyentes obligados al pago del impuesto al Valor Agregado, efectuarán pagos provisionales en los mismos términos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el pago de dicho impuesto, la cual señala que los pagos provisionales se efectuarán mensualmente, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél, al que corresponda el pago,²⁴ pero si se tratara del ejercicio de iniciación de operaciones, los pagos provisionales, se efectuarán trimestralmente; asimismo en el ejercicio de liquidación, los pagos provisionales se efectuarán en las mismas fechas en que se venían realizando antes del inicio de este ejercicio. Los contribuyentes ubicados en el régimen de pequeños contribuyentes efectuarán sus pagos provisionales, de manera trimestral.

A partir del 31 de diciembre de 1999, la LIVA (artículo 5 párrafo quinto), determina que los contribuyentes obligados a efectuar los pagos provisionales mensuales, están obligados a realizar un ajuste del impuesto, correspondiente a dichos pagos provisionales, en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, es decir, si se

¹ El párrafo cinco de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define el pago provisional como la diferencia entre el impuesto correspondiente al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles y las cantidades por las que proceda el acreditamiento en términos del artículo 4 de este ordenamiento.

²⁴ Artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, editorial Sista, 2000, pp.200.

trata de un ejercicio regular, el ajuste debe efectuarse en el mes de julio del año del ejercicio de que se trate, siguiendo un laborioso procedimiento que se explica a continuación con la siguiente fórmula:

- IVA DEL TOTAL DE LAS ACTIVIDADES GRAVADAS (con excepción de las importaciones de bienes tangibles) POR EL PERÍODO POR EL QUE SE EFECTÚA EL PAGO (enero a junio).

MAS

- SALDOS A FAVOR (cuya devolución se hubiera solicitado, únicamente de este período)

(A este le denominaremos resultado 1)

- IVA ACREDITABLE DEL PERÍODO (enero a junio) de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de esta misma Ley.

MAS

- PAGOS PROVISIONALES DEL PERÍODO

MAS

- IMPUESTO RETENIDO DEL PERÍODO

MAS

- SALDOS A FAVOR DEL EJERCICIO ANTERIOR (por el que no se hubiera solicitado devolución)

(A este le denominaremos el resultado 2)

Se compararán los montos obtenidos con los procedimientos antes señalados (es decir el resultado 1 y 2), si el resultado 1, es mayor que el resultado 2, esta diferencia constituye el impuesto a cargo por el ajuste, que deberá enterar el contribuyente con el pago provisional correspondiente al mes en que el mismo se efectúe. Si por el contrario, el segundo resultado obtenido es mayor que el resultado 1, entonces la diferencia constituye el saldo a favor por el ajuste.

El impuesto del ejercicio se determinará siguiendo este otro procedimiento:

⇒ IVA TRASLADADO DEL EJERCICIO

MAS

⇒ SALDOS A FAVOR QUE RESULTEN EN LOS PAGOS PROVISIONALES DEL EJERCICIO Y EN EL AJUSTE (cuya devolución se solicitó)

(Este será el resultado A)

⇒ IMPUESTO ACREDITABLE DEL EJERCICIO (en términos del artículo 4 de la LIVA)

MAS

⇒ MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES (del ejercicio) Y DEL AJUSTE

MAS

⇒ IMPUESTO RETENIDO

MAS

SALDO A FAVOR DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR (por el que no se hubiera solicitado devolución)

(Este será el resultado B)

Al resultado A se le resta el resultado B, y será la cantidad a pagar o el saldo a favor del ejercicio.

El impuesto al ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, el será en el mes de diciembre, por lo que el pago se hará a más tardar en el mes de marzo del año próximo siguiente.

2.6.- La obligación de retener el impuesto al Valor Agregado

Por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, se adicionó a la Ley del Impuesto al Valor Agregado el artículo 1-A, que

establece la obligación de efectuar la retención de este impuesto que les sea trasladado, a los contribuyentes que se ubiquen en cualquiera de los supuestos que señala este numeral; a fin de lograr una mayor comprensión del tema, analizaremos primeramente que se entiende por retención.

El Maestro Rafael de Pina Vara, desde el punto de vista del derecho común define: "retención es el derecho en virtud del cual existe la posibilidad legal, de que, quien está en la obligación de entregar una cosa, una obra, mueble o frutos determinados, los retenga como garantía del cumplimiento de una obligación que la persona que ejerce este derecho puede exigir de aquéllos de quienes tienen la titularidad del objeto retenido."

La retención es el derecho que tiene el acreedor en las obligaciones recíprocas y en los casos expresamente previstos en la ley, para conservar la tenencia y rehusar la entrega de una cosa que pertenece a su deudor si éste no ejecuta la obligación que le incumbe. La retención no requiere la intervención de la autoridad para legitimar la negativa de entrega. Se trata de una medida tutelar del crédito para impedir que el acreedor sea víctima de un deudor contumaz o de mala fe que pretenda exigir la entrega sin que él a su vez cumpla la obligación a su cargo. Demófilo De Buen define el derecho de retención diciendo que es: "la facultad que como garantía de un crédito tiene una persona de conservar la tenencia de una cosa, no obstante

estar obligado a entregarla al deudor de aquel crédito". Colin y Capitant informan que el derecho de retención es aquél "en virtud del cual el deudor de una cosa que pertenece a otro, queda autorizado para retenerla hasta el pago de lo que el propietario le debe" El artículo 895 del CC. Suizo dispone: "el acreedor, que con el consentimiento del deudor se encuentra en posesión de bienes muebles que pertenecen a éste último, tiene derecho de retenerlos hasta que hayan sido pagados, siempre que su crédito sea exigible y que exista una relación natural de conexidad entre éste y el bien retenido. Entre los comerciantes esta conexidad existe con una posesión de la cosa y el crédito resultan de sus relaciones de negocios. El derecho de retención, no es un instrumento de pago, sino un simple medio de apremio extrajudicial destinado a constreñir al deudor a hacer el pago de lo que debe."²⁵

De las anteriores definiciones, deducimos que la retención o el derecho de retención, se entiende como la facultad concedida en Ley, al acreedor de un crédito, para garantizar el cumplimiento del mismo, es decir el acreedor tiene en su poder un objeto propiedad de su deudor, el cual no le entregará hasta en tanto no cumpla éste con su obligación. En este caso se tiene una relación directa entre el tenedor de la cosa ajena y el propietario de la misma, derivada de una obligación que contrajo el segundo (deudor) con el primero, de este modo la cosa propiedad

²⁵Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1996, pp. 2845

del obligado, se encontrará en poder del acreedor hasta el cumplimiento de dicha obligación por parte del pasivo de la relación, una vez hecho esto, se le regresará la misma. Sin embargo en materia tributaria, esta figura de la retención no opera de la misma manera, ya que el retenedor, no lo es por una facultad concedida en ley, sino por una obligación que ésta le impone, además el objeto retenido lo constituye el impuesto a pagar, al cual estaba obligado el sujeto pasivo directo por ubicarse en uno de los supuestos de causación del tributo, es decir éste no tiene una obligación que cumplir con el retenedor, sino con el fisco, a quien se hará la entrega del crédito retenido.

Se pretende justificar la coacción que ejerce el Estado, para el cumplimiento de esta nueva obligación diciendo que con ello se persigue un fin justo, que el particular dé cumplimiento a una obligación jurídica, en otras palabras lo que se pretende es evitar la evasión fiscal y lograr una mayor recaudación, este nuevo sistema adoptado por el fisco federal, aparentemente es una medida eficaz para lograr tales propósitos, no obstante se considera que la misma resulta en perjuicio principalmente del sujeto obligado a retener el impuesto, pero ello será de tema de análisis más adelante, por ahora baste con decir que también para el sujeto pasivo directo a quien se le retiene el impuesto, tiene consecuencias negativas en la disponibilidad de su flujo de efectivo, ya que de tener un saldo a favor, para disponer del mismo, tendrá que esperar hasta obtener su recuperación a través del

mecanismo de acreditamiento o devolución. Lo antes expuesto, encuentra apoyo en la definición proporcionada por el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, sobre la retención de impuesto, además que en dicho concepto, se engloban de manera general las características especiales que se le imprime en materia fiscal a la figura de la retención, que tiene su origen como se ha visto en el derecho común. A continuación se transcribe un fragmento de esta definición:

"RETENCIÓN DE IMPUESTOS. Obligación establecida por las leyes fiscales a cargo de la persona física o moral que ejerce control sobre la fuente económica del tributo a efecto de que, de la misma, recaude y entere al fisco el monto del impuesto de un contribuyente determinado...La retención del impuesto es una obligación que el Código Fiscal de la Federación, en correlación con otras leyes fiscales, establece a cargo de aquellas personas que detentan la propiedad, posesión o simplemente el control de la fuente económica de la cual derivan los ingresos que constituyen el objeto del tributo, a fin de evitar de esta manera la evasión fiscal...El cumplimiento de esta obligación consiste en que el retenedor extrae de los ingresos que va a percibir el contribuyente y que son la base de su impuesto, una cantidad determinada, fijada por la propia ley tributaria, y la entera (entrega) al fisco como pago provisional del impuesto a cargo del contribuyente, el cual podrá al momento de realizar la liquidación definitiva de su impuesto, acreditar tales pagos provisionales."

Este concepto, señala también de manera superficial, el mecanismo para realizar la retención del impuesto y el entero de la misma, el cual estudiaremos con más atención en el capítulo correspondiente.

CAPITULO III.- EL DELITO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL FISCAL.

3.1.- Concepto de delito y delito fiscal. 3.1.1.- Delito Fiscal e Infracción Fiscal. 3.2.- Facultades de la autoridad fiscal. 3.3.- Requisitos para proceder penalmente cuando se ha cometido un ilícito tributario. 3.4.- La etapa de Averiguación Previa y la Orden de Aprehensión. 3.5.- El Proceso Penal Fiscal. 3.5.1.- Las pruebas dentro del proceso penal fiscal.- 3.5.2.- El Sobreseimiento. 3.6.- La Sentencia.

3.1.- CONCEPTO DE DELITO Y DELITO FISCAL

La ley define al delito como "la acción u omisión que sancionan las leyes penales". Doctrinalmente delito es toda acción típica, antijurídica, culpable y punible²⁶. Por lo que sus elementos son entonces la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad. La tipicidad entendida como la adecuación del hecho verificado, con la descripción que de él hace la ley (tipo); la antijuridicidad entendida como la contradicción entre la conducta típica realizada y el ordenamiento jurídico en su conjunto; y la culpabilidad entendida como la existencia de la imputabilidad, vista desde sus dos vertientes, como la capacidad de comprender el carácter ilícito de su conducta y la capacidad de conducirse de acuerdo con dicha comprensión, es decir es el reproche al sujeto, porque pudo actuar de otro modo, conforme al orden jurídico y no lo hizo.

En materia fiscal la calificación de los delitos nacerá de un acto administrativo, como lo es el principio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, quienes en uso de éstas, encuentren determinadas conductas que a su juicio sean constitutivas de delito y de ahí nace la potestad de la autoridad administrativa para dar inicio al ejercicio de la acción penal en contra del contribuyente. De este primer acto administrativo, como puede ser una visita

²⁶ Eugenio Raúl Zaffaroni, Manual de Derecho Penal, editorial Cárdenas Editor, México, 1997.

domiciliaria o una revisión de escritorio, o que la autoridad realice compulsas con los proveedores del contribuyente, nacerán determinadas discrepancias que pueden ser constitutivas de un delito tributario, entendiendo por tal, la conducta típica, antijurídica y culpable, que puede ser de acción u omisión, que se encuentre prevista y sancionada por las leyes fiscales; "es el acto u omisión tipificado en las leyes hacendarias, mediante los cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente."²⁷ El ilícito tributario, surge dentro de la actuación investigadora de las autoridades administrativas, es decir en el ejercicio de sus facultades de comprobación, éstas deberán encontrar la realización de la conducta que se presume de ilícita, pero en una prístina actuación administrativa, es así como se sigue una secuela de dos procedimientos afines: el primero de carácter administrativo y el segundo de carácter penal. Para comprobar la existencia del delito, debe acreditarse la existencia de los componentes necesarios que configuran la relación tributaria, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, causación impositiva, elementos que han sido materia de estudio previamente. Los delitos fiscales, de acuerdo a la doctrina pertenecen a los llamados delitos especiales, llamados así, porque su tipificación y tratamiento no se encuentran dentro de la legislación penal común, sino en el ordenamiento específico que los contiene.

²⁷ Osorio y Nieto César Augusto, Delitos Federales, editorial Porrúa, México, 1995, pp.37

3.1.1.- Delito fiscal e infracción fiscal y su diferencia

Sainz de Bujanda define a la infracción tributaria diciendo "Es toda vulneración de las normas en que aparecen previstas y definidas las obligaciones nacidas de la relación jurídico-tributaria"²⁸ Sin embargo, distinguir entre un delito fiscal y una infracción de la misma naturaleza, no resulta tan sencillo como definirlos, en materia fiscal es posible y frecuente que con una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito, los que serán sancionados por autoridades diferentes, por la autoridad fiscal la infracción y por la autoridad judicial el delito. Las vías por las que se substanciarán los correspondientes procedimientos son también diferentes, el procedimiento administrativo en el caso de la infracción fiscal y el proceso judicial penal para el delito²⁹.

En México la doctrina y la legislación fiscal no han establecido con claridad la diferencia entre una infracción de carácter administrativo y la conducta considerada delictiva y sancionada como tal.³⁰ Para la doctrina, la infracción implica el quebrantamiento de la ley, es la contravención a normas de carácter

²⁸ Diccionario Jurídico Espasa *Op. Cit.* pp. 517

²⁹ Mabarak, Doricela. *Op. Cit.* pp 225

³⁰ Margarita Lomeli Cerezo afirma que no es posible sostener que haya diferencia cualitativa o esencial entre delito e infracción, sino sólo cuantitativa o de grado, y que existen en Códigos Penales delitos contra la Administración Pública, así como que una contravención que afecte solamente los intereses administrativos puede transformarse en delito y convertirse en un hecho contrario a la convivencia social, únicamente por voluntad del legislador. Esto demuestra que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito.

administrativo derivada de una acción u omisión.³⁰ Las leyes administrativas, que constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público otorgando derechos y obligaciones a los gobernados, limita la actuación de los individuos, sin embargo, en ocasiones los ciudadanos no respetan estas normas de carácter general, impersonal y abstracto, en este momento el Estado interviene para hacer respetar el derecho violado, a través de la potestad sancionadora de la administración pública. El Código Fiscal de la Federación distingue entre una infracción administrativa y un delito tributario dentro de los ordenamientos correspondientes, pero no define las características que permitan diferenciar uno de otro.

El Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 70 a 91 hace referencia a las infracciones, pero sin definir las, únicamente establece los supuestos y las conductas de infracción, las que pueden ser por acción u omisión; no obstante las consideraciones, son similares a las que se encuentran tipificadas en la comisión de delitos; los cuales están contemplados en los artículos 92 a 115 Capítulo II del ordenamiento en mención, por lo que seguimos entonces sin saber cuál es el criterio seguido por la autoridad administrativa para distinguir entre un infracción y un delito, es decir cuál será el parámetro por el que en un caso actuará usando su poder sancionador imponiendo una multa de carácter administrativo y

³⁰Arturo de J. Urbina Nandayapa, Los Delitos Fiscales en México, editorial Pac, México, 1994

cuál en el que formulará querrela penal, por haberse contravenido una norma similar en ambos casos; lo que resulta en inseguridad jurídica para el contribuyente al no poder diferenciar una figura de otra.

Las conductas que considera el Código Fiscal de la Federación, como infracciones son:

- ♦ infracción por omisión del pago de las contribuciones (artículo 78 del CFF)
- ♦ infracciones relacionadas con el RFC (artículo 79 del CFF)
- ♦ infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos (artículo 81 del CFF)
- ♦ infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad (artículo 83 del CFF)
- ♦ infracciones relacionadas con las instituciones de crédito (artículo 84-A)
- ♦ infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación (artículo 86 del CFF)
- ♦ infracciones cometidas por funcionarios o empleados públicos en ejercicio de sus funciones (artículo 87 del CFF)
- ♦ infracciones cuya responsabilidad recaee sobre terceros (artículo 89 del CFF)

Llama la atención que el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, prevé ciertas circunstancias como agravantes de la comisión de una infracción (mismas que sirven para agravar las penas e la comisión del ilícito de defraudación fiscal y su equiparable, sobre todo la prevista en la fracción III de dicho numeral establece que se considera también agravante la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes, pero ¿qué esta misma conducta no es la descripción típica del delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en la fracción II de artículo 109 de este mismo ordenamiento?. La

respuesta es evidente y es una clara muestra de los desatinos que contiene una de las más importantes legislaciones en materia fiscal.

De la lectura del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, puede advertirse que la aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se realizará sin perjuicio de que se exija el pago de las contribuciones de que se trate y de sus accesorios y también dicha aplicación se hará independientemente de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando incurra en responsabilidad penal. Evidenciándose, que la autoridad hacendaria, tiene la facultad de seguir en contra del contribuyente incumplido, el procedimiento administrativo o dar inicio al procedimiento penal, o bien seguir ambos, de acuerdo a su arbitrio. Lo cual genera aún mas inseguridad y no conforme con ello la autoridad fiscal exige para sí una potestad exclusiva para el poder judicial, la aplicación de sanciones, disponiendo en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, que en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, pues serán las autoridades administrativas quienes harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes.

Según lo disponen los artículos 21 párrafo primero parte primera de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 4 del Código Federal de Procedimientos Penales, ambos preceptos disponen que la imposición de las penas corresponde exclusivamente de la autoridad judicial

Existen algunas teorías, que intentan diferenciar la infracción del delito, entre ellas tenemos las teorías cualitativa, cuantitativa y legislativa.³¹ La teoría cualitativa dice que el delito es una creación jurídica para proteger los derechos de los gobernados, en tanto que la infracción, es una creación política que justifica la actividad de la administración, destinada a la realización práctica de esos derechos. Conforme a la antijuridicidad, la teoría cualitativa considera que el delito atenta contra la moral o contra el derecho natural, en tanto que en la infracción se busca evitar la conducta ilícita por razones de conveniencia para el Estado. Tomando en cuenta el riesgo, esta teoría dice que el delito supone la producción de un daño, o la intención de producirlo a diferencia de la infracción, que sólo implica un peligro no deseado por el Estado y se presenta aún sin el ánimo del infractor. Ahora bien, considerando la culpabilidad, la teoría en análisis señala que en las infracciones el dolo se presume sin que se admita prueba en contrario, por lo que la misión del juzgador se reduce a probar objetivamente la violación a la norma, la cual no ocurre en materia de delitos.

Por su parte la teoría cuantitativa se desentiende de la esencia de ambos concepto, pues considera que la infracción es un delito pequeño.

³¹ Arturo de J. Urbina, Nandayapa Op. Cit. pp.32

Finalmente se tiene la teoría que considera que la diferencia está en la apreciación del legislador, quien por razones circunstanciales delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si una conducta queda comprendida en las infracciones o en los delitos. Puede apreciarse que muchas de las conductas del infractor son tipificadas como infracción administrativa o como delito, el mismo Código Fiscal de la Federación no establece una base para diferenciar estas conductas ni define las mismas. Esta falta de guía orientadora, en torno a qué debe ser considerado delito y qué infracción administrativa, ha llevado a algunos tratadistas a reducir el problema en afirmar que el delito lo es "quia malum" (porque es intrínsecamente malo), en tanto la infracción administrativa lo es "quia prohibitum" (porque está prohibido por la autoridad del momento), lo cual en nada resuelve el problema planteado, por lo que a decir de Eduardo Fungairiño Bringas, lo más práctico es acudir a la solución propuesta por el inglés Jeremy Bentham "es delito lo que la ley considera como tal",³² en efecto tiene aplicación al caso el principio de tipicidad, que es uno de los predominantes en el derecho penal "no hay delito si un hecho u omisión no está tipificado por alguna ley", los delitos fiscales en el derecho mexicano, se conforman plenamente al principio de tipicidad, aunque tratándose de contravenciones no parezca tan claro.

³² Diccionario Jurídico Espasa Op. Cit. pp.287.

3.2.- Facultades de la autoridad fiscal.

Existen varias formas como la autoridad fiscal suele ejercer sus facultades de comprobación, las cuales se encuentran detalladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, una de ellas es la rectificación de errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, para ello las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación procedente para la rectificación del error del que se trate. Puede también requerir a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a los terceros que tengan relación con ellos, que exhiban la documentación, y datos referentes a su contabilidad a efecto de revisarla. La autoridad está facultada para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos independientes, sobre los estados financieros de los contribuyentes; podrá practicar u ordenar avalúos o inventarios de toda clase de bienes, así como allegarse de los medios de prueba posibles para formular querrela, denuncia o elaborar la declaratoria de perjuicio cuando presuma la existencia de un delito, incluso podrá recabar informes de funcionarios públicos que posean precisamente con motivo de sus funciones. Asimismo la autoridad podrá practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos.

La facultad más importante prevista en ley, es la denominada visita domiciliaria o auditoría fiscal; dichas visitas se harán con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, durante ellas la autoridad podrá revisar toda la documentación en la que esté contenida su contabilidad, sus bienes y mercancías. Los requisitos para la practica de estas visitas domiciliarias, se encuentran contenidos en los artículos 43, 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación, entre ellos indica la ley que las órdenes de visita deberán señalar el lugar donde se efectuará la visita y el nombre de la persona o personas a las que se efectuará la visita; los funcionarios encargados de realizar la visita, deberán indentificarse con los visitados, quienes permitirán el acceso a los visitantes únicamente a los lugares señalados en la orden y pondrán a su disposición la contabilidad y demás documentos requeridos; durante la visita se levantará un acta, en la que se hará costar de manera detallada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitantes, la visita deberá concluir en un plazo máximo de 6 meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.³³ En caso de que como resultado de esta visita, la autoridad fiscal haya detectado omisión en el pago de contribuciones, así lo hará saber oficialmente al contribuyente, mediante una notificación. Una vez recibida la notificación de las contribuciones adeudadas el contribuyente tiene la opción de:

1.- pagarlas

³³ Artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, pp. ---

- 2.- inconformarse con la resolución de la autoridad mediante el recurso de revocación ante la propia autoridad o,
- 3.- interponer Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación .

La autoridad fiscal, a través de la Procuraduría Fiscal puede querrelarse ante la Procuraduría General de la República por la probable comisión de un delito de defraudación fiscal, en el momento que considere más oportuno:

- 1.- antes del inicio de una auditoría
- 2.- durante la práctica de una auditoría
- 3.- después de concluida la auditoría.

Esto, en base a que la auditoría fiscal, forma parte de un procedimiento administrativo, que como ya se había señalado, es totalmente independiente del procedimiento penal.

3.3.- Requisitos para proceder penalmente cuando se ha cometido un ilícito tributario.

Se decía que el procedimiento penal tributario tiene su origen en un procedimiento de naturaleza administrativa, en el cual el Sistema de Administración Tributaria (SAT por sus siglas), órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público, verifica el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Una vez que se han encontrado hechos que pueden ser constitutivos de delito, entra en acción la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones dependiente de la Procuraduría Fiscal, que prepara la denuncia o querrela (según sea lo que proceda), y la declaratoria de perjuicio a efecto de cuantificar el daño sufrido por la Hacienda Pública (esta cuantificación tiene efectos únicamente en la causa penal).

En el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación se encuentran los requisitos para que se pueda proceder penalmente por los delitos fiscales:

I. Formular querrela, tratándose de los siguientes delitos:

- Contrabando equiparado (artículo 105)
- Defraudación Fiscal (artículo 108)
- Defraudación fiscal equiparada (artículo 109)
- Delitos relacionados con el RFC. (artículo 110)

- Contrabando equiparado (artículo 105)
- Delitos en materia de contabilidad (artículo 111)
- Delitos cometidos por el depositario o interventor (artículo 112)
- Delitos cometidos por servidores públicos (artículo 114)

• Todos los preceptos mencionados del Código Fiscal de la Federación.

II. Declarar el perjuicio sufrido por el fisco, o que pudo sufrir en los casos de los delitos de contrabando (artículo 102), robo o destrucción de mercancía en recinto fiscal (artículo 115).

III. Formular la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancía por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

La querrela es el derecho potestativo que tiene el ofendido para hacer del conocimiento de la autoridad investigadora la comisión de un ilícito, por lo que se requiere la petición formal para que sea perseguido quien causó agravio.

Una acción que deben ejercer también las Autoridades Fiscales semejante a la querrela, es la denominada declaratoria de perjuicio, entre estas acciones solo existe una limitación de grado. Mientras que la querrela es un requisito de procedibilidad, la declaratoria de perjuicio es un requisito necesario para que el Juez conozca de una consignación penal; es decir la falta de la querrela impide que el Ministerio Público Federal inicie su acción investigadora de carácter penal en contra de una persona determinada, en cambio, en los delitos en los que se exige la declaratoria de perjuicio, el Ministerio Público sí puede iniciar su acción investigadora y hasta persecutora, pero no podrá consignar a ninguna persona ante

un Juez Penal, en tanto la autoridad fiscal no presente de manera formal la declaratoria de perjuicio, es decir, este es un requisito fundamentalmente procesal,³⁴ el cual consiste en la comunicación que efectúa la autoridad tributaria, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, en la que determina el perjuicio sufrido. Tanto la querrela como la declaratoria de perjuicio que se han mencionado, son los requisitos de procedibilidad a que se refiere el artículo 113 de Código Federal de Procedimientos Penales los cuales son indispensables a fin de que el Ministerio Público Federal pueda dar inicio a la Averiguación Previa.

Las denuncias y querellas presentadas por la autoridad fiscal, deben reunir los requisitos que establezcan los artículos 118 y 119 del Código Federal de Procedimientos Penales, a efecto de que sean viables para dar inicio a la Averiguación Previa, entre los que encontramos:

- las denuncias y querellas se pueden formular por escrito o verbalmente, constriéndose a describir los hechos que se consideren constitutivos de un delito.
- en ambos casos se hará saber al denunciante o querellante sobre las penas en que incurren los falsos declarantes,
- cuando la denuncia o querrela se presenten por escrito la autoridad investigadora deberá asegurarse de la identidad y legitimación del promovente, así como la autenticidad de los documentos en que apoye su denuncia o querrela.

³⁴ Mabarak, Doricela. Derecho Financiero Público, editorial Mc. Graw Hill, México, 1995, pp.224

* De no reunirse estos requisitos, la denuncia o la querrela, el Ministerio Público Federal, prevendrá al denunciante o querrelante para que la modifique, ajustándose a ellos

3.4.- La etapa de Averiguación Previa y la orden de aprehensión.

En el artículo 1 del Código Federal de Procedimientos Penales, se contienen los distintos procedimientos que regula este ordenamiento, siendo uno de ellos el de la Averiguación previa. El Ministerio Público tiene bajo su control esta etapa, en la cual se realizan todas las diligencias tendientes a comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado; este período se inicia con la denuncia o la querrela y concluye cuando el Ministerio Público está en aptitud de ejercitarla o no. La acción penal da vida al proceso, y para que pueda ser ejercitada será indispensable preparar su ejercicio durante la de Averiguación Previa, para que el Ministerio Público pueda iniciar este procedimiento, es menester que se cumplan los requisitos de procedibilidad que señalamos antes.

Algunos de los elementos que debe allegarse el Agente del Ministerio Público Federal para tener por comprobada la existencia del tipo penal y la probable responsabilidad de los inculpados tratándose de delitos fiscales son:

1. Escrito de querrela formulado y ratificado por la Procuraduría Fiscal de la Federación, en contra de quien o quienes consideren perpetraron conductas ilícitas de naturaleza fiscal, previstas en el Código Fiscal de la Federación.
2. Dictamen contable suscrito por los peritos legales de la Procuraduría General de la República en donde se concluye el monto del perjuicio fiscal causado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

3. El Acta final de la auditoría practicada por la autoridad hacendaria al contribuyente.
4. Documentación pública y privada de los contribuyentes, que acrediten su probable responsabilidad en la comisión de algún ilícito fiscal, por ejemplo su declaración anual de los impuestos correspondientes al ejercicio fiscal, motivo de la revisión.
5. Presentación de dictamen contable en caso de que el contribuyente este obligado a hacerlo (por contador público autorizado)

Dichos elementos deben demostrar en términos de los artículos 168 y 180 del Código Federal de Procedimientos Penales, la existencia de los elementos del cuerpo del delito de que se trate y la probable responsabilidad de el inculpado. Siguiendo con el procedimiento de Averiguación Previa, el Ministerio Público Federal debe citar al indiciado para que conozca de la existencia de la Averiguación abierta en su contra y rinda su declaración ministerial (si lo desea), así como presentar las pruebas que estime convenientes a fin de desvirtuar la imputación que obra en su contra; lo anterior no constituye un requisito indispensable, ya que una averiguación previa que se integre sin haberle dado al acusado conocimiento de la misma, es decir sin concederle la oportunidad de defenderse, es perfectamente legal, no obstante la trascendencia jurídica de la misma. Si se hubiera llamado a declarar al inculpado, se hará de su conocimiento la imputación

que existe en su contra y quien la formula, así como los derechos que le concede la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³⁵

Una vez afirmada la existencia de los elementos del cuerpo del delito de que se trate, como uno de los requisitos necesarios para el ejercicio de la Acción Penal, corresponde al Ministerio Público analizar si existen datos suficientes que demuestren la probable responsabilidad del inculcado en la comisión de ese delito; ya integrada la Averiguación Previa, el Ministerio Público Federal puede dictar su resolución en estos sentidos: si de las diligencias practicadas, no resultan elementos bastantes para hacer la consignación a los tribunales y no aparece que se puedan practicar otras, pero con posterioridad pudieran allegarse datos para proseguir la averiguación, se reservará el expediente hasta que aparezcan esos datos, y entre tanto se ordenará a la policía que haga investigaciones tendientes a lograr el esclarecimiento de los hechos.³⁶

Ante la falta de elementos probatorios que acrediten la comprobación del cuerpo del delito y hagan probable la responsabilidad de el o los inculcados, podrá negar el ejercicio de la acción penal, en este caso el denunciante o querellante, podrán acudir ante el Procurador General de la República, dentro de los 15 días siguientes

³⁵ Artículo 20 Constitucional, editorial Sista, México, 1999, pp 8

³⁶ Artículo 131 del Código Federal de Procedimientos Penales, editorial Carro, México, 2000, pp.209

a la notificación de esta determinación, para que decida en definitiva si debe o no ejercitarse la acción penal. Dicha resolución no es recurrible por ningún medio; y un tercer sentido en el que puede dictar el Ministerio Público su resolución, es ordenar el ejercicio de la acción penal, cuando se ha acreditado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado. En este tercer supuesto, el Ministerio Público Federal turnará la averiguación al Juez de Distrito que corresponda conocer del asunto, tal como lo dispone el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Al resolver el Ministerio Público el ejercicio de la acción penal, deberá promover la incoación del proceso penal, solicitar la orden de comparecencia o de aprehensión, según sea procedente, pedir el aseguramiento precautorio de bienes para los efectos de la reparación del daño, rendir las pruebas de existencia del delito y de la responsabilidad del o los inculcados, así como solicitar la aplicación de las sanciones respectivas, lo anterior con fundamento en el artículo 136 Código Federal de Procedimientos Penales. Si durante las diligencias de Averiguación Previa, hubiera algún detenido, el Ministerio Público Federal, consignará inmediatamente ante los tribunales, si los datos aportados son suficientes, y con fundamento en el artículo 399 del ordenamiento citado, el inculcado tendrá derecho a solicitar su libertad provisional, si:

1. garantiza el monto estimado de la reparación del daño
2. garantiza el cumplimiento de las obligaciones

3. que no se trate de delito grave, así señalado en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Al consignar la Averiguación el Ministerio Público, con detenido, el Juzgador que la reciba, radicará de inmediato el asunto, quedando el inculpado a su disposición, desde el momento en que el Ministerio Público lo interne en el reclusorio correspondiente. El Juez resolverá sobre la detención, si fue o no ajustada a derecho, en el primer caso ratificará la detención y en el segundo decretará la libertad del incoado con las reservas de ley.

Para librar la orden de aprehensión o comparecencia, tratándose de consignaciones sin detenido, el Juez de conocimiento se ajustará a lo dispuesto en los artículos 16 Constitucional, 168 y 195 del Código Federal de Procedimientos Penales, a fin de determinar si se encuentra debidamente acreditado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado en la comisión del mismo. Una vez examinados dichos requisitos, si los mismos se han cumplido, el Juzgador dictará su resolución, debidamente fundada y motivada, notificándose inmediatamente al Ministerio Público Federal, para que ordene a la policía a su mando su ejecución (artículo 195 Código Fiscal de la Federación).

Si se ha obsequiado la orden de comparecencia o de aprehensión, o ratificado la detención, el Juez de origen tiene la obligación dentro de las 72 horas siguientes al

momento en que el inculpado quede a su disposición, de resolver la situación jurídica del incoado que en adelante ha de observar, pudiendo dictar un auto de Formal Prisión, de sujeción a proceso o de libertad por falta de elementos para procesar, según sea el caso.

3.5.- El Proceso Penal Fiscal.

El proceso penal fiscal es un conjunto de actos intimamente relacionados entre sí, cuyo objetivo es dictar una sentencia, absolutoria o condenatoria, respecto a la posible comisión de un delito fiscal, las partes que intervienen en este proceso son el Ministerio Público Federal, en representación de los intereses del Fisco Federal, como parte ofendida, el contribuyente, como probable responsable de la comisión de un ilícito de naturaleza fiscal, quien se encuentra asistido por su Defensor, ya sea de oficio o particular, y finalmente el Juez, quien no es parte dentro del proceso sino quien resuelve la contienda.³⁶ Las leyes que regulan el proceso penal fiscal, son principalmente el Código Fiscal de la Federación y el Código Federal de Procedimientos Penales, de manera supletoria al primer ordenamiento citado tenemos la aplicación del Código Penal Federal.

³⁶ Millán González Arturo, Op. Cit pp.135

El proceso penal fiscal inicia, una vez que el inculpado ha quedado a disposición de la autoridad judicial federal correspondiente, quien procede a resolver la situación jurídica del incoado, dentro de las 72 horas siguientes, en este plazo debe tomarse al inculpado su declaración preparatoria, que es la declaración preparatoria, es el acto procesal mediante el cual se hace del conocimiento del consignado la denuncia o querrela que hay en su contra, así como el nombre de las personas que lo acusan y de los testigos que declaren en su contra, en esta diligencia se hace del conocimiento del incoado el contenido del artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, informándole si tiene o no derecho a solicitar su libertad provisional, ya que tratándose de delitos graves así señalados por la ley, la misma no procederá. Se había mencionado que el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, es el precepto que indica cuales delitos son graves; encontrándose entre ellos la defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación; cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados. La consecuencia procesal inmediata de que un delito sea considerado grave, es que la persona a la que se le instruya proceso por uno de esos delitos, tendrá que permanecer privada de su libertad durante la tramitación del mismo, hasta que se dicte la sentencia. Cabe mencionar que cuando sea procedente

* Estos delitos se elevaron a la categoría de delitos graves a partir del 17 de mayo de 1999

conceder la Libertad Provisional, la autoridad fiscal cuantificará el perjuicio que ha sufrido el fisco, a esta suma se agregará el monto de las contribuciones adeudadas con la actualización y recargos correspondientes, hasta la fecha en que se solicite la Libertad Provisional, el total de estas cantidades corresponde a la caución que deberá fijar el Juez para garantizar que el incoado cumpla con sus obligaciones procesales.

La diligencia en la que se toma la declaración preparatoria del inculpado, se realizará en el local del Juzgado al que tendrá acceso el público, comenzará con las generales del inculpado, en los que se incluirán también los apodos que tuviere, el grupo étnico indígena al que pertenezca en su caso, y si habla y entiende el idioma español, y demás circunstancias personales. Se le hará saber también el derecho que tiene para defenderse por sí o por persona de su confianza y si no lo hace el Juez le designará uno de oficio, se le preguntará si es su voluntad declarar, en caso que sí lo desee se le examinará sobre los hechos consignados, pero si el inculpado decide no declara el Juez dejará constancia de ello en el expediente. En todo momento durante la diligencia de declaración preparatoria estará el incoado asistido por su defensor; tanto la defensa como el Ministerio Público, que deberán estar presentes, podrán interrogar al inculpado, siempre y cuando éste no se reserve su derecho a dar contestación a las preguntas que le formulen las partes.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Una vez que se cuenta con la declaración preparatoria del inculpado se procede a resolver su situación jurídica, dictando el Juez de conocimiento su resolución en estos sentidos: si se trata de un delito que tenga señalada pena privativa de libertad y los elementos de prueba aportados son suficientes para integrar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad penal del incoado en el delito que se le imputa, y no se encuentra comprobada a su favor alguna circunstancia que lo exima de su responsabilidad, de las señaladas en el artículo 15 del Código Penal Federal, o que se encuentre extinguida la acción penal, entonces el A quo dictará Auto de Formal Prisión, de lo contrario, es decir si estos requisitos no se encuentran reunidos en su totalidad, procederá a ordenar la libertad del incoado con las reservas de ley, en virtud de la falta de elementos para procesar, cumpliendo así con lo dispuesto por el artículo 167 del Código Federal de Procedimientos Penales; sin que lo anterior sea óbice para que posteriormente, la Representación Social aporte nuevos elementos de prueba y se actúe de nueva cuenta en contra del inculpado, sin que pueda proceder el sobreseimiento hasta en tanto no prescriba la acción penal del delito de que se trate.

El Auto de Formal Prisión, es la resolución judicial, dictada dentro del plazo señalado por la ley, que decreta la formal privación de la libertad del inculpado, con este acto procesal se da inicio a la instrucción. Este auto además de los requisitos antes señalados, deberá dictarse por el delito que realmente aparezca comprobado,

según determine el Juez Penal de acuerdo a los elementos de convicción aportados por la Representación Social.

Si el delito por el que se consignó, no merece pena privativa de libertad, o se encuentra sancionado con pena alternativa, es decir, prisión o multa, se dictará un Auto de Sujeción a Proceso, sin restricción de la libertad del incoado, debiéndose cumplir con los requisitos antes señalados para el auto de formal prisión. En cualquiera de estos dos casos, una vez que ha sido definida la situación que en adelante guardará el procesado, se ordenará su identificación por el sistema administrativo en vigor, tomándose sus huellas digitales para elaborar su ficha signaléctica.

Si la resolución que se ha dictado es un Auto de Formal Prisión y el delito tiene señalada una pena máxima que exceda de dos años de prisión, el proceso penal deberá terminarse de acuerdo a la ley (artículo 147 del Código Federal de Procedimientos Penales), dentro de 10 meses, sin embargo si ésta, es de apenas dos años de prisión, o menor o se trate de un auto de sujeción a proceso, la instrucción se terminará en tres meses, estos plazos se contarán a partir de la fecha que se dictó el auto de formal prisión o de sujeción a proceso según se trate. Transcurridos estos plazos, un mes antes de que los mismos concluyan, el Juez Federal, dictará un auto en el que haga constar este hecho, así como si faltare

alguna prueba por desahogar, o se encuentre alguna diligencia y/o recursos pendientes de resolver, si fuera éste último el caso, girará oficio al Tribunal Unitario que corresponda a fin hacer de su conocimiento esta situación para que resuelva el recurso que se encuentre pendiente, antes del cierre de la Instrucción. En este mismo auto, el Resolutor mandará dar vista a las partes, para que en un plazo de 10 días manifiesten lo que a su derecho convenga; transcurridos los plazos señalados o en si las partes hubieren renunciado a ellos, el Juzgador declarará cerrada la Instrucción.³⁷

Finalmente, previo al análisis de los medios de prueba en el proceso penal fiscal, estimamos pertinente agregar que la Ley Federal Procesal Penal, señala en el artículo 152, los casos en los que se seguirá el proceso por vía sumaria:

- cuando la pena privativa de libertad del delito de que se trate, no exceda de dos años, sea o no alternativa,³⁸ o la aplicable no sea privativa de libertad, en este supuesto la Instrucción se cerrará en quince días;

- si la pena excede del tiempo señalado, sea o no alternativa, en cuyo caso la Instrucción se procurará cerrar en 30 días, si concurre alguno de estos casos:

- se trate de delito flagrante
- exista confesión rendida ante el Ministerio Público Federal o ante la autoridad Judicial

³⁷ Artículo 150 del Código Federal de Procedimientos Penales, pp. 34

³⁸ Se considera pena alternativa, la que señala pena pecuniaria (multa), o prisión como sanciones, es decir una o la otra, siendo esto regularmente a criterio del Juzgador.

- que no exceda de cinco años el término medio aritmético de la pena de prisión aplicable.
- en cualquier caso que se haya dictado auto de Formal Prisión o de Sujeción a Proceso, si al notificarse las partes de esta resolución, manifiestan su conformidad y que no tienen mayores elementos de prueba que aportar a la causa, y si a criterio del Instructor, no fuera pertinente practicar alguna otra diligencia, se citará a la audiencia para oír las conclusiones de las partes y dictar la sentencia.

3.5.1.- Las Pruebas Dentro del Proceso Penal Fiscal.

"Se entiende por prueba un hecho supuestamente verdadero que se presume debe servir de motivo de credibilidad sobre la existencia o inexistencia de otro hecho"³⁹

Para los efectos del proceso penal fiscal, se admite como medio de prueba ,en términos del artículo 20 fracción V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo aquello que se ofrezca como tal, la ley sólo establece como limitante, que los medios de prueba ofrecidos sean conducentes, es decir, que tengan relación directa e inmediata con los hechos que se investigan, que no sean contra derecho, que la misma no constituya una transgresión a las garantías ya sea del procesado, o del ofendido. Anteriormente la ley exigía que las pruebas no fueran

³⁹ Arturo de J Urbina Nandayapa, Op Cit. pp.233

*Artículo 20.- En todo proceso del orden penal, tendrá el inculpado las siguientes garantías: fracción V ". Se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca concediéndosele el tiempo que la ley estime necesario al efecto y auxiliándosele para obtener la comparecencia de las personas cuyo testimonio solicite siempre, que se encuentren en el lugar del proceso..."

contra la moral y las buenas costumbres, conceptos que por carecer de eficacia se han reducido a señalar "que no vaya contra el derecho", puesto que representaría una ardua tarea, pretender reunir en un solo concepto lo que debe considerarse como moral y buenas costumbres, si tomamos en cuenta la diversidad de creencias, educación y cultura que existe en nuestra sociedad, la definición que la ley pretendiera establecer, sería por todos objetable. En cambio, el concepto que se ha manejado de "contra derecho", nos lleva a inferir lógicamente que se admite como medio de prueba todo lo que no prohíba la ley, lo que no constituya, como ya se mencionaba, una violación a los derechos de las partes o de terceros incluso.

Los medios de prueba se clasifican en:⁴⁹ pruebas directas y pruebas indirectas. Las primeras son aquéllas mediante las cuales la realidad se capta a través de los sentidos, tales como la confesional, testimonial, documental y pericial; en tanto las pruebas indirectas son aquellas, mediante las cuales la realidad se capta por referencias y deducciones lógicas, con base en hechos conocidos o probados previamente, estas pruebas sirven para captar aspectos intangibles, como la intención del delincuente. El Título Sexto, del Código Federal de Procedimientos Penales, está destinado a regular los medios de prueba, siendo éstos la Confesión, la Inspección, los Dictámenes rendidos por peritos, las declaraciones de testigos, los careos, y las pruebas documentales. En materia fiscal para la tramitación del Juicio de Nulidad o de recursos, se admite todo tipo de pruebas, excepto la

⁴⁹ Millán, Arturo Op. Cit. pp. 90

documentos presentados por la autoridad fiscal, entre ellos el escrito de querrela (si es el caso), la declaratoria de perjuicio sufrido por el fisco federal o que pudo sufrir, el dictamen emitido por perito de la Procuraduría General de la República que confirme el contenido de la declaratoria antes mencionada, y todo lo actuado durante el procedimiento administrativo, por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, elementos de convicción que están encaminados a probar el cuerpo del delito de que se trate y la responsabilidad penal en la comisión del mismo del inculpado; no obstante estas actuaciones cuentan sólo con un valor indiciario al igual que las actas de policía judicial, tal como lo disponen los artículos 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación y 285 del Código Federal de Procedimientos Penales; ya que es sabido que con frecuencia, la autoridad fiscal considera que en cualquier situación de omisión de pago, existe una conducta engañosa y pretende fincar responsabilidad al contribuyente omiso, por la comisión de un ilícito fiscal, pero como es al Ministerio Público Federal, de acuerdo con las facultades que le concede el artículo 21 Constitucional y 2 del Código Federal de Procedimientos Penales, a quien corresponde practicar todas las diligencias necesarias para acreditar la existencia de un delito, es precisamente a través de las diligencias en la Averiguación Previa que el Órgano Investigador, recabará el material probatorio que lo lleve a determinar si en el caso que le plantea la autoridad fiscal se encuentra acreditado la posible existencia de una conducta delictiva, y que ésta es imputable a alguien a título de responsabilidad. Asimismo,

corresponde al Juez Penal de conocimiento, valorar estas actuaciones, apreciándolas en conjunto con el diverso material probatorio que integra la causa, lo que lo llevará a dictar su resolución final.

Los documentos que se agreguen a la causa penal seguida en contra de un contribuyente serán los que él mismo hubiera aportado y los que exhiba la autoridad hacendaria, los cuales se allegará el Juzgador para emitir su fallo. Dentro de los documentos presentados por el contribuyente podrán figurar todos aquellos tendientes a demostrar que ha cumplido con sus obligaciones de carácter fiscal, como sus declaraciones, ya sea del ejercicio fiscal, provisionales o complementarias, su alta ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el registro o control que lleve de sus proveedores, y todos sus registros contables, así como sus facturas o notas que amparen los movimientos efectuados con motivo del desempeño de su actividad. Los documentos que presente la autoridad hacendaria, a través de los cuales busca acreditar la existencia del delito, deberán constar por escrito, señalando la autoridad que los emite, estar debidamente fundados y motivados cumpliendo con los requisitos que marcan los artículos 14 y 16 Constitucionales; expresando la resolución, el objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario que lo emite, quien deberá ser competente para ello y el nombre de la persona o personas a quienes se dirija.

Entre los documentos presentados por la autoridad fiscal, se encuentra lo actuado por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, durante el procedimiento administrativo, por lo que se infiere que éste, necesariamente debe haberse tramitado previamente al inicio del proceso penal fiscal, sin embargo, del contenido de la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que establece que para proceder penalmente en los delitos fiscales, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule la querrela correspondiente, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, que en su caso se tenga iniciado, se desprende que la autoridad fiscal puede iniciar el proceso penal fiscal en cualquier momento, no importando que esté pendiente de resolverse el procedimiento administrativo, es decir no podrá ser tomada en cuenta la resolución que en su caso llegara a dictar la propia autoridad quorellante o el Tribunal Fiscal de la Federación, respecto de algún recurso interpuesto por el contribuyente y que le fuera favorable, pudiendo servirle para su defensa; lo anterior a nuestro juicio representa inseguridad jurídica para el inculpado por algún delito fiscal, pues al no ser requisito sine qua non, agotar las instancias administrativas, podrá el contribuyente estar inmerso en la tramitación de su recurso interpuesto, cuando tenga también que enfrentar un proceso del orden penal federal, pudiendo incluso darse el caso de no poder contar con elementos de prueba que aportar para su defensa, en este nuevo procedimiento, por está subiudice el administrativo. No obstante, en este sentido nuestros tribunales de

amparo, se han inclinado por el criterio contrario al expresado por la ley, pues sostienen que es menester que cualquier recurso intentado por el contribuyente cause estado para que pueda erigirse válidamente como un medio probatorio, en el ámbito penal y sustento de la querrela respectiva.⁴¹

La siguiente prueba que se estudia es la Confesional, "la confesión es el reconocimiento que hace el responsable de su propia culpabilidad"⁴²; esta declaración debe ser voluntaria, hecha por persona mayor de 18 años, en pleno uso de sus facultades mentales, libre de coacción física y moral, rendida ante la Autoridad Investigadora o ante el Juez de la causa, que manifieste únicamente hechos propios constitutivos del delito que se le imputa, se admite en cualquier etapa del procedimiento, hasta antes de dictar sentencia. Si esta probanza no es rendida en los términos señalados, no se admitirá; así también para que dicha prueba sea tomada en cuenta, debe estar acompañada de otras pruebas que confirmen su autenticidad, una confesión aislada sin más pruebas que la soporten o robustezcan constituye una afirmación inverosímil que carece valor probatorio.

⁴¹RESOLUCIONES FISCALES RESPECTO DE LAS QUE AÚN SE ENCUENTRA PENDIENTE UN RECURSO, NO SON IDÓNEAS PARA SUSTENTAR UNA QUERRELA. Amparo en revisión 777/97. Joaquín Castillo Becerra. 16 de marzo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente Carlos Hugo Luna Ramos. Secretaria: Miriam Sorita Saucedo Estrella. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo IV, diciembre de 1996, tesis XIV 2o 44 P. página 385.

DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL. Segundo Tribunal Colegado del Décimo Cuarto Circuito. Amparo Directo 412/96. Roberto Jorge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente Raquel Ahlana Vega. Secretario Gabriel A. Ayala Quiñones.

⁴²Rivera Silva Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados, editorial Porrúa. México, 1984. pp. 211

Por lo que respecta a la Inspección, dice el artículo 208 del Código Federal de Procedimientos Penales, que es materia de inspección todo aquello que pueda ser directamente apreciado por la autoridad que conozca del asunto. La ley menciona que la inspección podrá tener carácter de reconstrucción de hechos, difícilmente nos imaginamos que en tratándose del delito de defraudación fiscal o su equiparable, pudiera darse la reconstrucción de hechos. Esta Inspección en todo caso tendría el mismo carácter que una visita domiciliaria practicada por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación,⁴³ pues se enfocaría a la revisión de los asientos contables del contribuyente inspeccionado. En cualquier caso la ley señala ciertos requisitos de formalidad que se deben seguir al realizarse esta diligencia, para que pueda contar con valor probatorio pleno de conformidad con lo dispuesto en el artículo 284 de la Ley Adjetiva de la materia, estos requisitos se refieren a que la Inspección deberá practicarse con la asistencia del Agente del Ministerio Público Investigador, si se tratara del procedimiento de Averiguación Previa, y si ya nos encontramos en la tramitación del proceso penal, esta diligencia invariablemente se practicará con la asistencia del Juez de conocimiento. Para el desahogo de esta probanza se señalará día, hora y lugar, y deberá citarse oportunamente a las partes que deban concurrir a la misma, quienes podrán hacer al funcionario que la practique las observaciones que estimen procedentes, asentándose todo en el expediente, si lo solicita quien las formule o

⁴³ Artículos 42 fracción III, 43, 44 y 45 del Código Fiscal de la Federación, editorial Sista, 2000, pp 32-34

alguna de las partes que intervengan. Si el titular del Órgano Investigador o el Juez consideran pertinente, se harán acompañar de los peritos en la materia que requiera, para describir el lugar inspeccionado, se empleará según sea el caso, dibujos, planos, fotografías, moldeados, o cualquier otro medio para reproducir las cosas, dejando constancia de todo lo actuado en el acta que al efecto se levante, haciéndose una descripción minuciosa de todo lo inspeccionado, detallándose cualquier vestigio o señal que del delito se advierta a través de la diligencia realizada.

Sigue el turno a la prueba pericial, cuyo estudio se iniciará definiendo qué o quién es un perito, el Diccionario Jurídico define: "PERITO: Especialista, conocedor práctico o versado en una ciencia, arte u oficio. Quien posee título estatal de haber hecho determinados estudios o de poseer experiencia en una rama del conocimiento o en una actividad cualquiera. El perito judicial, es la persona que poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informa, bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber o experiencia."⁴⁴ Dice la ley que siempre que para el examen de personas, hechos u objetos, se requieran conocimientos especiales, se procederá con intervención de peritos (artículo 220 del Código Federal de Procedimientos Penales), al hablar sobre la Inspección, ya se mencionaba que si el Ministerio Público o el Juez lo

⁴⁴ Guillermo Cabanellas de Torres Diccionario Jurídico Elemental, editorial Helastá, Argentina, 1993, pp.303

consideraban pertinente se harían acompañar de peritos en la materia, a efecto de que rindieran su opinión sobre los hechos a estudio, dicha opinión se denomina peritaje o DICTAMEN "Opinión, consejo o juicio que en determinados asuntos debe oírse por los tribunales, corporaciones, autoridades, etc. También se llama así al informe u opinión verbal o por escrito que expone un letrado, a petición del cliente, acerca de un problema jurídico o sometido a su consideración."⁴⁵

Uno de los requisitos que la autoridad fiscal debe cumplir para poder presentar su querrela ante la Representación Social, es la declaratoria de perjuicio, que consiste en un dictamen contable que elabora la misma querellante, del que debe desprenderse el perjuicio ocasionado al fisco federal o que se le pudo causar. Dicha declaratoria es revisada, una vez reunido el requisito de procedibilidad, por expertos pertenecientes al Organismo Investigador (Procuraduría General de la República), a efecto de determinar la veracidad del mismo. Este dictamen emitido por peritos oficiales durante el proceso penal y aún ante la Autoridad Indagadora, puede ser objetado por el indiciado, debiendo éste a su vez ofrecer un peritaje con el que pretenderá desvirtuar el presentado por la agraviada. en este caso el funcionario que realice la diligencia nombrará un tercer perito en discordia, quien a su vez rendirá su dictamen, el cual aportará más luz, sobre el hecho controvertido. Las partes (Ministerio Público Federal y Defensa), podrán nombrar hasta dos peritos en el proceso, para dictaminar sobre cada punto que amerite intervención

⁴⁵ Ibid. pp.130.

pericial; el Juez hará del conocimiento de los peritos su nombramiento y les proporcionará todos los datos que éstos requieran para emitir su dictamen.

No cualquier persona puede intervenir en un proceso jurídico en calidad de perito, para ostentarse como tal, debe cumplir con los requisitos que la ley le exige, deberá tener título oficial en la ciencia o arte de que se trate, si lo requieren, si no se nombrarán peritos prácticos. Los peritos que sean designados por el Juez o el titular del Ejercicio de la Acción Penal, deberá desempeñar ese encargo por nombramiento oficial, podrán ser personas que presten sus servicios en dependencias del Gobierno Federal, en Universidades del país, o que pertenezcan a Asociaciones de profesionistas reconocidas en la República. En caso de no haber peritos oficiales, éstos se designarán de entre las personas que se desempeñen como profesores en la rama necesaria en las escuelas nacionales o de entre los funcionarios o empleados con carácter técnico de los establecimientos dependientes del Gobierno. Para estar en posibilidades de emitir su opinión técnica, los peritos realizarán las operaciones y experimentos necesarios que su ciencia o arte les sugiera, expresando los hechos o circunstancias en que la sustentan; este dictamen será rendido por escrito, ratificándolo en la audiencia que al efecto se lleve a cabo, no así el perito oficial, quien no está obligado a ratificar su opinión técnica emitida, excepto si el Juzgador lo estima necesario. Los dictámenes tendrán el valor probatorio que les conceda el Tribunal luego de haberlos apreciado

y valorado en conjunto con las demás probanzas que integren el sumario y dadas las circunstancias de cada caso.

La prueba testimonial, consiste en la actividad procesal que provoca la declaración de un sujeto, distinto de las partes y de sus representaciones, sobre percepciones sensoriales relativas a hechos concretos procesalmente relevantes, y que, en nuestro Derecho, se presta bajo juramento o protesta de decir verdad. Al testigo se le pide una declaración de conocimiento propio sobre hechos o circunstancias fácticas concretas.⁴⁶ El Código Federal de Procedimientos Penales regula en su Capítulo V lo referente a los testigos, señalando el procedimiento a que deberá someterse el desahogo de esta probanza, a este respecto cabe señalar que uno de los requisitos previos a tomar la declaración de los testigos, es hacerles de su conocimiento las penas en que incurren los falsos declarantes, si el testigo fuera menor de edad, no se le tomaría esta protesta, sino que se le exhorta para que se conduzca con verdad; a continuación se preguntan sus datos personales, y si se encuentra unido con el inculcado o con el ofendido por algún lazo afectivo de amistad o parentesco, o si tiene algún motivo de odio en contra de alguno de ellos. La declaración que viertan los testigos deberá ser de viva voz, las partes podrán interrogar al testigo, sobre las cuestiones que estimen pertinentes; concluida la diligencia, se leerá al testigo su deposado, para que lo ratifique o agregue algún

⁴⁶ Diccionario Jurídico Espasa, Op. Cit. pp. 962

dato que considere tenga relación con los hechos, que no hubiere mencionado y la firme. Para que la prueba testimonial goce de valor probatorio deberá reunir los requisitos que indica el artículo 289 de la Ley Adjetiva Penal: haberse hecho por persona que tenga la edad, la capacidad, la instrucción y el criterio necesario para comprender el hecho sobre el cual depone, debe ser imparcial respecto del hecho que depone, que el mismo lo haya conocido por si mismo y no por referencias, su atestado debe sea claro y sustancial, rindiéndolo de manera libre, no obligado por fuerza o miedo. Para la tramitación de los recursos administrativos, no se admite como prueba la testimonial y la confesional de las autoridades, no obstante la autoridad podrá solicitar informes o documentos a los responsables solidarios, que considere necesarios para aclarar cualquier duda sobre las declaraciones presentadas por el contribuyente.

3.5.2. El Sobreseimiento.

Antes de analizar la última etapa del proceso penal fiscal, que es el juicio o la sentencia, es procedente revisar una figura jurídica que puede poner fin al proceso antes de llegar a la sentencia, el sobreseimiento. La ley⁴⁷ señala como forma de extinción del proceso penal el sobreseimiento, por alguna de las siguientes causas:

⁴⁷Título Octavo Capítulo Único artículo 298, Código Federal de Procedimientos Penales, editorial Carro, México, 2000, pp.229.

- I. cuando el Ministerio Público Federal, formule conclusiones absolutorias y el titular de la Procuraduría General de la República lo confirme.
- II. que el Ministerio Público lo solicite, esto en el supuesto que durante el proceso aparezca que la conducta del imputado resulta no criminosa, es decir los hechos que se le atribuyen no constituyen delito, o se compruebe que el inculpado no participó en la realización del evento delictivo; que el ejercicio de la acción penal se ha extinguido o existe en favor del incoado una causa excluyente de responsabilidad.
- III. cuando aparezca que la responsabilidad penal está extinguida
- IV. cuando todavía no se hubiere dictado el Auto de Formal Prisión y de los elementos de prueba que integran la causa se desprenda que el hecho que dio inicio a la Averiguación Previa no es delictuoso o no existió.
- V. cuando se decrete la libertad por desvanecimiento de datos, y agotada la Averiguación no existan mayores elementos que den lugar a una nueva orden de aprehensión.
- VI. cuando se compruebe plenamente que existe en favor del encausado alguna causa que lo exima de responsabilidad.
- VII. cuando existan pruebas suficientes que acrediten de manera plena la inocencia del procesado.
- VIII. en cualquier otro caso que la ley señale, pero siempre será el Juez quien decidirá si el sobreseimiento procede o no.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 92 fracción III tercer párrafo, indica que los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando el contribuyente cumpla con las

* Ver artículo tercero transitorio de la Ley del SAT pp 669

obligaciones originadas por los hechos que se le imputan, así como las sanciones y los recargos que correspondan o en todo caso otorguen garantía suficiente a satisfacción de la misma Secretaría para el cumplimiento de las mismas. El podimento del sobreseimiento, se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones, surtiendo efectos sólo respecto de las personas a que se refiera. Como efectos del sobreseimiento, se detiene el procedimiento, mandándose archivar el expediente, y se ordena la absoluta libertad del encausado; el sobreseimiento lo podrá decretar de oficio el Juzgador o resolver a petición de parte, el auto de sobreseimiento que cause estado tiene efectos de sentencia absolutoria.

En nuestra opinión esta facultad con que cuenta la autoridad fiscal de que el crédito fiscal se garantice a su satisfacción, podría generar mayor corrupción, además que es contraria a la finalidad que se busca al elevar a la categoría de delito grave la Defraudación Fiscal y su Equiparable, puesto que los defraudadores pueden sustraerse a la acción de la justicia al simplemente garantizar y obtener su libertad,

3.6.- La Sentencia.

El Doctor Héctor Fix Zamudio la define como "resolución que pronuncia el Juez o Tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la

terminación normal del procedimiento.¹⁴⁸ La sentencia según este ilustre tratadista, en el sentido estricto puede apreciarse desde dos puntos de vista, en primer término como el acto más importante del Juez en virtud que pone fin al proceso, al menos en su fase de conocimiento; y en segundo lugar como un documento en el cual se consigna dicha resolución; en este sentido, las disposiciones procesales señalan varios requisitos tanto de forma como de fondo. Los requisitos de forma se comprenden en tres partes, la relación de los hechos de la controversia, que son los resultandos, en los considerandos se vierten las consideraciones que el Juzgador toma en cuenta para emitir su resolución, en ellos debe darse cumplimiento a los requisitos exigidos constitucionalmente para cualquier acto emitido por autoridad, es decir en esta parte de la sentencia deberá señalarse los preceptos de derecho en los que se funda el Juez para resolver, así como las circunstancias y medios de prueba que lo motivan a ello y en los que se sustenta dicha resolución y finalmente los puntos resolutivos, que es la parte donde el Juez instructor vierte el sentido de su resolución, cada punto resolutivo deberá estar sustentado en un considerando, ya que los resolutivos son el resultado de los razonamientos vertidos por el Juzgador en los considerandos. Como requisitos de fondo la doctrina y la jurisprudencia se han puesto de acuerdo en señalar las exigencias de congruencia, motivación, fundamentación y exhaustividad, que ya se mencionaban. Para llegar a esta etapa, se requiere que hayan sido debidamente

¹⁴⁸ Aarón Hernández López, El Proceso Penal Federal Comentado, editorial Porrúa, México, 1993, pp.370

desahogadas en su totalidad las probanzas admitidas, no debe quedar ninguna diligencia pendiente por desahogar, cumplido lo anterior se manda cerrar la Instrucción, ordenándose poner la causa a la vista de las partes, primeramente ante el Ministerio Público durante 10 días, para que formule sus conclusiones (artículo 291 del Código Federal de Procedimientos Penales); una vez transcurrido este plazo, se dará vista al procesado y a su defensa, contando también con diez días para formular sus conclusiones; agotado este requisito, se citará para la audiencia de vista, la que se efectuará dentro de los cinco días siguientes. Durante el desarrollo de esta audiencia el Juez, el Ministerio Público y la Defensa podrán interrogar al procesado sobre los hechos a estudio, finalmente y después de oír los alegatos de las partes, se declara visto el proceso, procediendo el Resolutor a estudiar las constancias que integra el sumario, tomando en cuenta los medios de prueba aportados por las partes durante el proceso penal, valorando cada uno de ellos, lo que lo llevará a decidir sobre la culpabilidad o inocencia del procesado; dictando su sentencia la que podrá ser en dos sentidos: condenatoria, si los elementos de prueba son bastantes para demostrar de manera plena la responsabilidad penal del acusado en la comisión del delito que se le imputa, o de lo contrario absolutoria.

CAPITULO.- IV. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SU EQUIPARABLE

4.1.- Consideraciones Previas y Fraude Genérico previsto en el Código Penal Federal. 4.2.- Elementos del delito de Fraude Genérico. 4.3.- Elementos del Delito de Defraudación Fiscal. 4.3.1.- Engaño y Aprovechamiento de errores. 4.3.2.- Omisión de Pago. 4.3.3.- Beneficio indebido. 4.4.- Supuestos por los que se considera como delito grave la Defraudación Fiscal y su Equiparable.- 4.5.- Elementos del delito de Defraudación Fiscal Equiparada, previsto en el artículo 109 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

4.1- Consideraciones previas sobre la Defraudación Fiscal y Fraude Genérico

Este delito de carácter puramente fiscal y clasificable dentro del rubro de los delitos especiales, se introdujo por primera vez en México, con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1947, de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, que tutela el patrimonio del Estado.

Esta fugaz ley, sólo estuvo vigente el año de 1948, sin embargo su realidad aplicativa no fue efectiva, ya que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, obedeciendo a criterios de prudente racionalidad, consideró que el fraude al fisco debía ser reprimido tan sólo con sanciones administrativas, o que bastaba con el pago de las obligaciones fiscales que dejaron para que procediera el desistimiento de la correspondiente acción penal.

En 1948, se reformó el Código Fiscal de la Federación de 1938, adicionándose los artículos 241 a 283 en los que quedó comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V del Título Sexto de dicho ordenamiento. Pero es partir de 1989 que se ha venido aplicando con más severidad el ilícito de defraudación fiscal, siendo utilizado por las autoridades fiscales, no sólo como instrumento eficaz de recaudación tributaria, sino también como un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas; un ejemplo claro de

esto se encuentra en las recientes reformas que en materia fiscal - penal ha habido, pues a partir del 17 de mayo de 1999, la Defraudación Fiscal, se considera como delito grave, elevándolo a la categoría del homicidio, el narcotráfico y otros delitos considerados así por la ley; lo que ha despertado severas críticas entre empresarios y juristas, quienes consideran que se ve amenazado la seguridad jurídica de los contribuyentes con esta nueva disposición, como se advierte de los artículos periodísticos que a continuación se citan:

"REFUTAN CALIFICAR EVASIÓN FISCAL COMO DELITO GRAVE.

Afirman líderes empresariales que atenta contra la seguridad jurídica propiciaría terrorismo y corrupción. El Presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX), explicó que aprobar esa medida sería un retroceso para la seguridad jurídica de los empresarios y que se prestaría a chantajes contra los contribuyentes. Por su parte el Director General del Consejo Nacional de Comercio Exterior (CONACEX) expresó su preocupación ante la posibilidad de que la evasión fiscal se llegue a considerar como delito grave, pues entre otras cosas podría generar un problema de terrorismo fiscal. La preocupación estriba en que por cualquier error en la contabilidad de un negocio el empresario pueda ser considerado como un delincuente, al nivel de un asesino o un narcotraficante y ser castigado sin derecho a fianza

con penas semejantes... Asimismo el Presidente de la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio (CONCANACO), resaltó que es importante tipificar claramente los delitos fiscales, no dejar lagunas que se presten a costos de corrupción y acoso al contribuyente. Así también el Consejo Coordinador Empresarial a través de un comunicado, expresó gran insatisfacción y absoluto rechazo a la propuesta de considerar como delito grave las presuntas prácticas de evasión fiscal (salvo que sea calificado o maquinado) por ser un retroceso en cuanto a la seguridad jurídica de las personas, lo que podría propiciar prácticas de censura, terrorismo fiscal y corrupción en las labores de supervisión y vigilancia⁴⁹

El 13 de enero de 1999, en el Diario El Universal, se publicó el artículo de Ana María Rosas Peña, titulado "BUSCARA HACIENDA HOMOLOGAR TASAS DEL ISR, en el que se contiene el comentario que hizo el Presidente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien calificó las modificaciones fiscales para 1999 como desatinadas, porque en el nuevo enfoque "no habrá un solo contribuyente que pueda ser objeto de prisión".

Como podemos apreciar, estas críticas fueron hechas antes que entrara en vigor el proyecto del Ejecutivo de elevar a delito grave la defraudación fiscal, el cual en la

⁴⁹El Universal "REFUTAN CALIFICAR EVASION FISCAL COMO DELITO GRAVE", Gustavo Talavera y Verónica García de León, 23 de noviembre de 1998

exposición de motivos de la iniciativa de la Ley de Ingresos, respecto de la Defraudación Fiscal argumentó que este ilícito atenta contra la calidad en la prestación de servicios públicos, educativos y de salud, por lo que debe castigarse severamente a quien a través de maquinaciones dejan de pagar lo que corresponde a su calidad de contribuyente; pretendiendo de esta manera justificar el hecho que ahora cualquier contribuyente que sea probable responsable de la comisión del delito de Defraudación Fiscal, sea privado de su libertad sin tener derecho a fianza, cuando dicho ilícito se encuentre agravado.

Asimismo, no se hicieron esperar las reacciones de los funcionarios de Hacienda, en defensa de dichas reformas. En el periódico El Sol de Puebla, el 12 de enero de 1999, se publicó el siguiente artículo: "PARA 1999, ANUNCIA HACIENDA 650 MIL AUDITORIAS EN TODO EL PAIS", en este se consigna la defensa de las reformas aprobadas que hiciera el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien al respecto manifestó:

"las nuevas disposiciones fiscales se irán evaluando en su justa dimensión, en la medida que se entienda que el objetivo es avanzar en el combate a la evasión fiscal, que ha sido un reclamo reiterado y legítimo de la sociedad". Por su parte el titular de la dependencia expresó: *"...se habla de endurecimiento o terronismo fiscal, pero al mismo tiempo la*

sociedad demanda y exige a las autoridades que cumplan mejor con sus labores de fiscalización, por lo que el Congreso otorgó a la dependencia a mi cargo, instrumentos adicionales para cumplir con ese propósito de combatir la evasión fiscal. De esta manera, se aprobó que el contribuyente que defraude al fisco con maquinaciones y con dolo gravoso, no obtendrá la libertad bajo fianza, esto es importante porque quien defrauda al fisco no defrauda a Hacienda, sino a toda la sociedad mexicana, porque el peso que deja de pagar, es un peso que no se puede canalizar a carreteras, educación, salud, infraestructura o al combate a la pobreza."

Analizando lo anterior podríamos afirmar que le asiste a razón a la autoridad, al imponer penas tan severas para quien defraude al fisco federal, ya que efectivamente la conducta de los contribuyentes tendente a defraudar al fisco, empleando maquinaciones y artificios, repercutirá en la economía del país, pero la interrogante que surge, y que es precisamente el motivo de la presente investigación, es ¿qué sucede cuando el contribuyente, al que se le imputa la comisión de este ilícito lo lleva a cabo sin intención, debido a un descuido o a un error?, también será sometido al mismo proceso penal (del que ya han sido estudiadas sus características), igual que quien actuó dolosamente.

Sin duda esta inquietud nace de la lectura de la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que consigna como delito equiparable a la defraudación fiscal, el omitir enterar dentro del plazo que la ley establezca, las contribuciones retenidas o recaudadas; observemos que el tipo no requiere para su comisión el uso de engaños ni el aprovechamiento de errores, es decir a la ley no le importa si se tuvo o no la intención de defraudar a la Hacienda Pública, basta con que las contribuciones que se tenía la obligación de retener o recaudar no se hayan enterado en el plazo que la ley haya fijado, para que se configure este delito, calificado también como grave en las recientes reformas fiscal - penales, de acuerdo a las circunstancias de su comisión; lo cual podría dejar en un absoluto estado de indefensión al contribuyente. En cualquier caso, se estima necesario continuar con el estudio de los elementos integrantes de las figuras delictivas que se han mencionado a fin de dilucidar la certeza de los planteamientos antes formulados.

4.2.- Elementos del Delito de Fraude Genérico

Partiendo del conocimiento general para llegar al particular, previo al estudio de fondo de la figura delictiva de defraudación fiscal y su equiparable, se procede a revisar la dogmática del Fraude Genérico, cuyos elementos son la base que da vida al diverso ilícito de Defraudación Fiscal.

El artículo 386 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que se éste se haya, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido. Examinando la descripción legal, se pueden establecer los siguientes elementos del delito:

- a) un engaño o el aprovechamiento de un error
- b) que el autor se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido
- c) relación de causalidad entre el primer elemento (actitud engañosa), y el segundo, esto es, que el elemento "hacerse ilícitamente de una cosa o alcanzar un lucro indebido" sea consecuencia del engaño empleado por el sujeto activo.

Estas tres constitutivas son indispensables para que el ilícito de Fraude se actualice en plenitud.

El engaño, es el elemento típico del Fraude, consiste en la actividad realizada por el agente para crear en la víctima un estado subjetivo de error que propicie la entrega de la cosa, es la falta de verdad en lo que se dice, hace, cree o piensa,⁵⁰ se ha catalogado al engaño como el medio idóneo para provocar en el pasivo una falsa creencia de la realidad, producto de esta concepción falaz, se produce el acto de disposición patrimonial.

⁵⁰Francisco Pavon Vasconcelos Diccionario de Derecho Penal, editorial Porrúa, México, 1999, pp. 430

El maestro Jiménez Huerta se refiere al Fraude como un delito constructivo, pues sostiene que para lograr influir en el ánimo del pasivo persuadiéndole a realizar el acto de disposición, no basta con las afirmaciones falsas del activo del delito, sino que estas deben aparecer arquitecturadas en hechos externos y corpóreos, actos y suficientes que les presten una apariencia de realidad, es decir las maquinaciones o artificios de que se valga el activo, deberán crear en el pasivo la firme creencia que la situación mendaz que se le presenta, se trata de una verificada realidad.

El aprovechamiento de errores, supone la preexistencia en la víctima de un concepto equivocado sobre las cosas o los hechos, lo que aprovecha el activo para obtener una cosa o un lucro (acto de disposición que efectúa la víctima).⁵¹ En efecto, esta conducta omisiva del agente activo del delito, implica precisamente aprovechar que el pasivo tiene una concepción equivocada sobre algún hecho o acto, y manteniéndolo en dicho error, obtiene de él un lucro indebido; el activo impide que la víctima se de cuenta de su error, por el contrario lo disimula aparentando que es real esa concepción falsa que tiene el pasivo, ello con la finalidad de lesionar el bien jurídicamente titulado por la norma penal, que en la especie lo es el patrimonio.

⁵¹ *Ibid* pp.512

Por consiguiente en ambos casos, ya sea que el activo induzca al error al pasivo, o que éste se encuentra ya en él, y el agente comisivo lo refuerce impidiendo que la víctima se percate de la falsedad de su percepción, ambos antecedentes devienen idóneos para calificar la conducta de engañosa, aunque como es lógico revisten diversa intensidad. Se actúa engañando siempre que se engendra o refuerza en el sujeto pasivo del engaño, un convencimiento o un sentimiento erróneo, que ilusoriamente le determina llevar a cabo el acto de disposición patrimonial. La expresión engañando ha de ser pues, entendida como influjo que obra ilusoriamente sobre la inteligencia del sujeto pasivo.

El uso de engaños o el aprovechamiento de errores, son conductas de acción y omisión respectivamente, dirigidas a un fin, son los medios comisivos para la obtención ilícita de una cosa o de un lucro indebido; en otras palabras es a través de estos medios que se logra el acto de disposición que efectúa el pasivo, que a decir del notable jurista Marco Antonio Díaz De León, en sus comentarios al Código Penal Federal, se hace inadvertidamente, ya que la víctima de haber conocido la mendacidad del acto o hecho que creía cierto, no habría efectuado esa disposición material.

Esta disposición que hace el engañado debe implicar necesariamente una merma en su patrimonio, y consecuentemente redundar en una antijurídica ventaja en el

patrimonio del defraudador. Esta es la relación directa o nexo de causalidad que debe existir entre la conducta desplegada por el activo y el resultado producido, que en este caso es la obtención ilícita de una cosa o un lucro; es decir la disposición de una parte de su peculio que haga el pasivo, se deberá necesariamente a la conducta falaz que le hubiera representado el activo, o al engaño en que lo hubiera mantenido, la definición que hace la Ley del tipo en cuestión, no refiere un perjuicio o detrimento, se concreta a describir la conducta como la obtención ilícita de una cosa o la obtención de un lucro indebido a través del engaño o aprovechamiento de errores, pero dicha conducta deberá repercutir negativamente en el patrimonio del ofendido para que se considere consumado el ilícito de Fraude.

Este delito de resultado material y que se consuma en el momento mismo en que el activo engañando o aprovechándose del error de la víctima, se hace de un lucro indebido (por lo que se le considera instantáneo), admite únicamente la forma dolosa (dolo directo) para su comisión, esto significa que el agente debe conocer la ilicitud de su conducta y no obstante querer su resultado.

4.3. – Elementos integrantes del Delito de Defraudación Fiscal.

Atendiendo a la definición que nos proporciona el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, de esta figura delictiva, el cual a la letra establece:

"Artículo 108. Comete del delito de defraudación fiscal quien en uso de engaños a aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal"

Se desprenden los siguientes elementos:

- uso de engaños o aprovechamiento de errores
- omisión total o parcial del pago de alguna contribución
- obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

La definición que hace el Código Fiscal de la Federación de la defraudación fiscal, ha sido objeto de severas críticas, en el sentido que *"...el concepto contenido en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación es demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo hecho, conducta o circunstancia que el fisco estime lesiva para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal."*⁵²

Observación que compartimos, pues coincide con el argumento expuesto a manera de introducción, sobre la deficiencia en la elaboración y redacción de la legislación

⁵² Adolfo Arriaga Vizcaino, Derecho Fiscal, editorial Themis, Mexico, 1999, pp 460

que rige en materia fiscal; no obstante lo anterior, el estudio del delito de Defraudación Fiscal se constreñirá estrictamente al razonamiento de cada uno de sus elementos toda vez que si bien el conocimiento de esta figura delictiva es pieza clave en el desarrollo y mejor comprensión de la tesis que se expone, no es de ninguna manera el propósito de la misma realizar un análisis exhaustivo de los delitos tributarios ni de sus elementos, sino que a través de ella se busca justificar o reconsiderar la crítica concreta que se hace a la nueva obligación impuesta de retener el Impuesto al Valor Agregado, que consideramos constituye el presupuesto para ubicarse en la descripción que hace la fracción II del artículo 109 del ordenamiento fiscal multicitado. Por lo antes expuesto, se continúa con el estudio de los elementos de la Defraudación Fiscal, antes mencionados.

4.3.1.- Engaño y Aprovechamiento de errores.

Uso de engaños o aprovechamiento de errores. estos dos elementos se reconocen inmediatamente como integrantes del Fraude Genérico. El engaño, se mencionaba ya, consiste en crear en la víctima una falsa apariencia de la realidad, y en el uso de artificios o maquinaciones. "El engaño en la defraudación fiscal, en opinión de González – Salas Campos, se refiere a la realización de una conducta activa, en la que se utilizan medios comisivos para engañar respecto a que sí se

cumplieron las obligaciones fiscales, cuando en realidad no se cumplieron²³. Con esta definición encuentra aplicación la apreciación hecha por el ilustre penalista Mariano Jiménez Huerta, respecto que el Fraude es un delito constructivo, el maestro Jiménez Huerta, considera que para la realización del mismo, el engaño de que se vale el activo debe estar arquitecturado con hechos corpóreos que sean suficientes y aptos, para lograr crear en el pasivo la falta percepción de la realidad, y efectúe el acto de disposición que signifique un lucro indebido para el activo. Pues bien en el delito de defraudación fiscal esos hechos externos y corpóreos que proporcionan sustento (arquitecturan) a las afirmaciones mendaces del activo haciéndolas parecer como verdaderas, son los medios comisivos a que se refieren González - Salas Campos, aunque en realidad el medio por el que se realiza el ilícito es el engaño, éste se exterioriza a través de ciertas circunstancias como el uso de documentos falsos, o manifestar datos falsos, asentar datos falsos en los sistemas contables, entre otras, que además constituyen calificativas que agravan este delito.

Esto último a decir del Licenciado Arturo Millán González, constituye una aberración jurídica, porque siendo el engaño la esencia de la defraudación fiscal simple (tipificada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación) no puede a

²³Rigoberto Reyes Aramirano. Diccionario de Términos Fiscales, editorial Tax, Mexico, 1997, pp 246

la vez esta misma conducta constituir una agravante del mismo delito, y sancionarlo con una pena mayor.⁵⁴

El aprovechamiento de errores constituye una conducta omisiva, se dijo anteriormente (en el estudio de los elementos del Fraude genérico), que este elemento supone la preexistencia del error en el pasivo (la autoridad fiscal), que tiene una equivocada percepción de la realidad, lo que aprovecha el contribuyente para obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, el ejemplo más frecuente de este supuesto, es en los casos en que se obtiene de la Hacienda Pública, la devolución de una contribución pagada en exceso, pero a la que no se tenía derecho, o en el supuesto que se solicite la devolución por una cantidad y la autoridad erróneamente autoriza la devolución por una cantidad mayor; en ambos casos el contribuyente omite sacar de su equívoco a la autoridad fiscal, y se aprovecha del mismo.

Ahora bien, estas conductas de acción u omisión (de acción en tanto el contribuyente haga uso de maniobras o artificios, de omisión cuando se aproveche del falso error en que pudiera estar la autoridad fiscal) deben estar directamente encaminadas a omitir el cumplimiento de la obligación de pago de las contribuciones o a obtener un beneficio indebido que signifique un perjuicio al

⁵⁴ Arturo Millán González, Defraudación Fiscal, editorial ISEF, Mexico, 1999, pp.151

erario público, en otras palabras, en esta figura también es necesario el nexo de causalidad entre la conducta desplegada por el sujeto activo y la obtención del resultado prohibido por la ley. Ha de acreditarse fehacientemente que de no haberse realizado la conducta ilícita, no se habría producido el resultado descrito por la ley, es decir, la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o, la obtención de un ingreso indebido que signifique un perjuicio al fisco federal, ha de ser consecuencia del engaño o el aprovechamiento del error de que se valió el contribuyente.

4.3.2.- Omisión de Pago.

Omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución. Es otro de los elementos constitutivos del ilícito de defraudación fiscal. El párrafo segundo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que esta omisión a que se ha hecho referencia comprende indistintamente pagos provisionales o definitivos, o el impuesto del ejercicio en términos de las disposiciones fiscales. Este elemento se refiere a que el contribuyente no realizó el pago de las contribuciones a su cargo, o lo efectuó en cantidad menor de la debida; independientemente del carácter que tenga el pago que se omitió (provisional, definitivo o del ejercicio).

4.3.3.- Beneficio indebido

Por lo que respecta al elemento obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es también objeto de serias críticas, pues la interpretación del mismo da lugar a varias lagunas difíciles de resolver, lo que según opinan algunos autores daría lugar a una atipicidad, "por no conocerse claramente la ilicitud de la conducta, es decir no se puede hacer con intención algo que no se conoce."⁵⁵ Aunado a esto, cabe mencionar que dificulta aún más la interpretación de este precepto, el hecho que no se defina o no se precise lo que debe entenderse por beneficio indebido; empero al respecto sirve de apoyo el contenido del antepenúltimo párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, que se transcribe a continuación.

"Artículo 76... También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamiento o compensaciones indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

De este segmento, se desprende que los casos en que la Ley considera que se obtiene un beneficio indebido son:

⁵⁵ Arturo de J Urbina Nandayapa Op. Cit pp 54

- a) cuando se obtiene una devolución a la que no se tiene derecho o en cantidad mayor de la que corresponda.
- b) cuando se realiza un acreditamiento al que no se tiene derecho o en cantidad mayor de lo que corresponda.
- c) cuando se efectúe una compensación indebida o en cantidad mayor de la que corresponda.

En base a estos elementos, se advierte que la Defraudación Fiscal es "en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa. Es decir se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encauza su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en que eventualmente pudiera encontrarse la autoridad fiscal";⁵⁶ no basta por ejemplo el que se acredite la omisión del pago total o parcial de alguna contribución, debe demostrarse también que el contribuyente engañó a la autoridad o que se aprovechó del error en que se encontraba, para que se configure este delito, esto significa que no se castiga la falta de capacidad de pago, sino el dolo o mala fe con que se conduce el contribuyente para defraudar a la Hacienda Pública.

⁵⁶ Adolfo Arrijo Vizcaino Op Cit. pp.458

Asimismo, tomando en consideración que las Leyes Fiscales son de autodeterminación de las obligaciones por el contribuyente, y que es el mismo quien se encarga de determinar la obligación a su cargo, resulta poco probable pensar en que este ilícito pudiera realizarse sin el elemento volitivo, o sea sin el ánimo en el autor de ocasionar un perjuicio al Fisco federal.

Sin embargo, esta autodeterminación de las obligaciones a su cargo que efectúa el contribuyente, es revisada por la autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación, mediante las cuales verifica la exactitud de lo manifestado por el pasivo de la relación tributaria, y es en este momento cuando puede encontrar ciertas discrepancias entre la situación real de las actividades económicas del contribuyente y lo que éste ha manifestado como verdad, las cuales puede considerar como constitutivas de un ilícito, siendo muy común que cualquier falta de pago o error aritmético que pudiera considerarse como una infracción administrativa para la autoridad hacendaria constituya un artificio para arquitecturar un engaño, es por ello que el punto de vista del Derecho Fiscal es totalmente distinto al del derecho Penal, ya que será durante el proceso penal, mediante un exhaustivo análisis de las constancias que integren la causa y la valoración que el Juez haga de las mismas, que éste podrá determinar si en la conducta realizada por el acusado hubo o no intención, si incumplió dolosamente con su obligación de pago, o si su conducta estaba encaminada a obtener un beneficio indebido en

perjuicio del patrimonio del Estado, o simplemente se debió a un error aritmético en el cálculo de la obligación de pago, o de las deducciones, pudiera darse el caso por ejemplo que por desconocimiento de alguna nueva disposición fiscal (por ejemplo las reglas de las misceláneas fiscales) el cálculo de las contribuciones a pagar se haya realizado incorrectamente empleando un sistema que ya no se encuentra vigente, por lo que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, encuentre discrepancias que pueda considerar como dolo, ardides para incumplir con la obligación de pago u ocasionar un perjuicio al erario federal al obtener un beneficio indebido, en este supuesto la autoridad fiscal está facultada a considerar la infracción a la norma tributaria como un delito o una infracción administrativa pudiendo iniciar el procedimiento administrativo o hacerlo del conocimiento de la autoridad penal correspondiente y dar inicio al procedimiento penal.

En todo caso la Ley proporciona aparentemente una solución a este conflicto, ya que si el contribuyente entera espontáneamente el pago que hubiere omitido o el beneficio indebido obtenido, con sus recargos y actualizaciones antes que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita a cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales no se formulará querrela, sin embargo se considera que si el contribuyente actuó con dolo difícilmente hará del

conocimiento de la autoridad fiscal su conducta ilícita y menos aún hará pago alguno, si precisamente su acción consistió en el no cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien en el caso contrario, si el contribuyente logra darse cuenta a tiempo de que ha incurrido en un error podrá aprovechar esta oportunidad que la misma ley le ofrece de rectificarlo y evitarse mayores y más graves consecuencias, pero en esta hipótesis regularmente el contribuyente se da cuenta de su equivoco hasta que la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación se lo hace notar.

4.4. – Supuestos por los que se considera como grave el delito de Defraudación Fiscal y su Equiparable.

Las penalidades establecidas por la comisión de este ilícito, dependiendo del monto de lo defraudado, corresponde a:

- Prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.
- Prisión de dos a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00 pero no de \$750,000.00.
- Prisión de tres años a nueve años si el monto de lo defraudado excede de \$750,000.00.

Cuando no se pueda determinar el monto de lo defraudado la pena será de tres meses a seis años de prisión.

La reforma al Art. 194 del Código Federal de Procedimientos Penales del 17 de mayo de 1999, establece los dos supuestos que deben actualizarse para que la Defraudación Fiscal o su equiparable sea considerados como delitos grave, con la consecuencia de agravar la pena, en una mitad mas.

- Que el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del Art. 108.

- Y que se haya cometido bajo alguna de las siguientes circunstancias agravantes:

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

Esta última circunstancia calificativa será objeto de estudio en el siguiente capítulo.

4.5. – Defraudación Fiscal Equiparable prevista en el Artículo 109 Fracción II del Código Fiscal de la Federación.

El delito de omitir enterar dentro del plazo establecido por la ley las contribuciones retenidas o recaudadas, previsto en la Fracción II de Art. 109 del Código Fiscal Federal, es un delito de omisión, porque la conducta delictiva consiste en un no hacer. Este delito además acepta para su comisión la forma dolosa o culposa, lo que lo hace aún más peligroso, pues si en la Defraudación Fiscal una forma de defensa es argumentar una atipicidad, ante la falta del elemento volitivo, esta figura delictiva de su equiparable no, admite esta salida "Ningún contribuyente puede defenderse de una acusación por este delito, argumentando negligencia, descuido o distracción de su parte, aún acreditando el contribuyente su ausencia de dolo, sigue existiendo esta figura delictiva."⁵⁷

De la definición que hace la Ley de este delito:

"Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

⁵⁷ Arturo Millán González Op. Cit. pp. 180

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.

Se desprenden los siguientes elementos:

- Omitir enterar dentro del plazo que la ley establezca;
- Las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Como señalabamos, la conducta contenida en este precepto es exclusivamente de omisión, se requiere no enterar las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieran retenido; la descripción del tipo no incluye el empleo de engaños, se trata de meros actos de omisión, observándose que no se exige el empleo de un medio comisivo como en la Defraudación Fiscal, consecuentemente no se requiere la intención del activo de ocasionar un perjuicio a la Hacienda Publica, baste con dejar de hacer la conducta exigida (enterar a tiempo) por la ley para que se configure este delito.

Sin embargo la conducta omisa por si misma, tampoco es presupuesto suficiente para la actualización del tipo contenido en la fracción II del Art. 109 del Código

Fiscal Federal que requiere como complemento indispensable para su adecuada integración el elemento dentro del plazo que la ley establezca.

El artículo 6 del ordenamiento en cita, dispone en su párrafo cuarto, que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivos. Si no hubiera disposición expresa al respecto, el citado precepto señala dos supuestos, el aplicable al caso que se estudia es el contenido en la fracción I que a la letra dice:

"I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas las enterarán a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación respectivamente".

Tratándose del Impuesto al Valor Agregado retenido, que es el impuesto que interesa a esta investigación el artículo 1-A de Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el penúltimo párrafo señala en su parte conducente que el entero del impuesto retenido lo efectuará el obligado, mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al periodo en que se

efectúe la retención o, en su defecto a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiera efectuado la retención.

Por lo que podemos desprender que con un solo día que haya transcurrido fuera del plazo señalado por la ley, si que se haya dado cumplimiento a la obligación de entero del impuesto retenido o recaudado, se configura el delito de Defraudación Fiscal Equiparada que prevé la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal Federal.

Las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieran retenido o recaudado, este elemento es una obligación impuesta por las leyes fiscales a ciertas personas, quienes deben retener el impuesto a cargo de otro (sujeto pasivo directo).

Para determinar quienes son retenedores y recaudadores es necesario remitirse al estudio de la responsabilidad solidaria, señalándose desde este momento que aunque tienen una misma función, son figuras distintas."

"El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, define la RECAUDACIÓN como el procedimiento administrativo por el cual el Estado percibe los ingresos fiscales destinados al sostenimiento de los gastos públicos. El vocablo procedimiento administrativo no debe entenderse en sentido jurisdiccional sino como la consecución de actos encaminados a un fin en la administración pública, en este caso el cobro de toda clase de créditos fiscales a favor del Estado. La recaudación no se limita al cobro de los créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sino que comprende también la percepción del pago

La responsabilidad solidaria es la obligación que tiene una persona física o moral, de cubrir el pago de una contribución, cuando le sea requerido a nombre o por cuenta del sujeto que realizó el hecho imponible y generó el tributo. La obligación se origina por así prevenirlo la ley o por asumir esta carga en forma voluntaria ante la autoridad fiscal.⁵⁹

El responsable solidario es la persona que por Ministerio de Ley auxilia al Fisco Federal en las facultades de vigilancia y cumplimiento de las obligaciones, sin ser sujeto pasivo directo del pago del impuesto

El artículo 26 del Código Fiscal Federal señala como responsables solidarios con los contribuyentes en su Fracción I a los retenedores y las personas a quienes las

voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. El artículo 4 del CFF, determina que: "son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que prevengan de contribuciones de sus accesorios o aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena". El sector público requiere para atender los servicios que le exige la comunidad, procurarse un conjunto de medios, los cuales constituyen los ingresos públicos y se clasifican en diversas categorías. El término recaudación se aplica a la política, sistemas y procedimientos para el cobro de los ingresos públicos de carácter fiscal, de acuerdo con la ley. Esta función está asignada por la Ley a la SHCP, la cual utiliza diversos organismos, sistemas y procedimientos para realizar la recaudación. En el caso del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, la SHCP suele utilizar desde sus propias unidades administrativas hasta las ventanillas de la Banca Múltiple, o, en el caso de los impuestos Federales coordinados con las oficinas recaudadoras de las Entidades Federativas, y pueden autorizar a otros organismos subalternos o auxiliares.

⁵⁹ Rigoberto Reyes Altamirano Op. Cit. pp. 519

leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta por el monto de dichas contribuciones. Esta fracción es la que mayor interés despierta, debido a que es la que se relaciona con el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, objeto de la presente obligación.

Más adelante veremos con mayor amplitud, cuáles son los sujetos a los que este artículo recién añadido impone la obligación de retener el impuesto multicitado que se les traslade, baste ahora con citarlos: instituciones de crédito; personas morales que reciban servicios independientes, usen o gocen temporalmente bienes otorgados por personas físicas; adquieran desperdicios para usarse como insumo de su actividad industrial, reciban servicios de auto transporte terrestre debiendo, reciban de personas físicas servicios de comisionistas; personas físicas o morales que adquieren, usen o gocen bienes que otorguen residentes en el extranjero.

La ley impone esta responsabilidad tanto a funcionarios públicos como aquellas personas obligadas a retener impuestos, en este caso se está hablando de dos figuras distintas, denominados igualmente responsables solidarios, cuya finalidad es la misma, auxiliar al estado en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Primeramente se tiene a los recaudadores: que son decíamos ya, funcionarios públicos, como recaudadores hacendarios, funcionarios aduaneros, notarios públicos, jueces, corredores, y en general toda persona dotada de fe pública y a quien la Ley le imponga la obligación de cerciorarse del pago de las contribuciones en las operaciones en que intervengan en su carácter de fedatarios.

En el caso de los retenedores de contribuciones, se encuentran quienes pagan salarios superiores al mínimo, deben retener el Impuesto Sobre la Renta y enterarlo al fisco como pago provisional, y ahora con el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben efectuar dicha retención los sujetos que se obliguen en cualquiera de los supuestos en dicho precepto establecidos.

No obstante que ya dijimos que el retenedor o recaudador es un auxiliar del fisco federal en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, debemos resaltar que no es él, el responsable directo, porque no es el causante del hecho generador del tributo, sino que es responsable solidario con el contribuyente de hecho, por imposición de la ley, debido a la relación jurídica establecida con él; por lo que se convierte en el sujeto pasivo de la relación tributaria, por ser al retenedor a quien se exige el cumplimiento de la obligación fiscal, y asimismo será sujeto activo de la comisión del delito de Defraudación Fiscal Equiparable, si omite el entero de las cantidades retenidas o recaudadas.

De modo que en esta figura delictiva, no es el contribuyente (obligado directo) quien defrauda al Fisco, sino un tercero obligado por ley, por la relación jurídica que guarda con el contribuyente.

**CAPITULO.- V. LA OBLIGACION SEÑALADA EN EL ARTICULO
1-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO , COMO
SUPUESTO PARA LA COMISION DEL DELITO DEFRAUDACION
FISCAL EQUIPARADA.**

5.1.- Sujetos obligados a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado. 5.2.- Mecanismo de la Retención del Impuesto.- 5.3.- La responsabilidad Penal de los sujetos obligados a realizar la retención del Impuesto al Valor Agregado. 5.4.- Momento en que se considera efectuada la Retención. 5.4.1.- Enajenación. 5.4.2.- Prestación de Servicios. 5.4.3 Uso o goce temporal de bienes. 5.5.- La inseguridad jurídica que crea la calificativa contenida en el inciso e) del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que agrava las penas previstas para el delito de Defraudación Fiscal y su Equiparable, y la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

5.1.- Sujetos obligados a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado.

Con el objeto de determinar la responsabilidad penal en la que incurren los sujetos obligados a retener el Impuesto al Valor Agregado, estimamos pertinente, precisar primeramente, quiénes son los sujetos obligados a efectuar la retención de tan importante impuesto. En el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se indica quiénes son los sujetos obligados a efectuar dicha retención:

I.- Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II.- Personas morales a personas físicas en caso de que:

- reciban servicios personales independientes o usen o gocen temporalmente bienes prestados u otorgados por personas físicas respectivamente
- adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización
- reciban servicios de auto transporte terrestre de bienes prestados por personas físicas o morales.
- reciban servicios prestados por comisionistas cuando éstos sean personas físicas^{*}

^{*}Los incisos c) y d) del artículo en estudio, fueron agregados el 31 de diciembre del año próximo pasado, publicados en el Diario Oficial de esta fecha, y dicha reforma entró en vigor a partir del 1º de abril del año 2000.

III.- Personas físicas y morales, retienen a personas físicas y morales en caso de:

- compra o venta de muebles o inmuebles a extranjeros sin establecimiento permanente o base fija en el país.

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente esta retención, cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios de personas físicas o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. También efectuará la Federación esta retención, si ella o sus organismos descentralizados, reciben servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios no efectuarán dicha retención.

5.2.- Mecanismo de la Retención del impuesto.

Veamos ahora, cómo funciona esta figura, aplicada al tributo que analizamos (el Impuesto al Valor Agregado). Con la obligación vigente a partir de diciembre de 1998, de retener el impuesto al valor agregado los sujetos y en los supuestos ya mencionados, una persona física, por ejemplo, al momento de cobrar honorarios por la prestación de un servicio personal independiente, deberá considerar lo siguiente:

* No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

- a) cobrar el Impuesto al Valor Agregado
- b) permitir que se efectúe la retención (dos terceras partes de acuerdo a la resolución miscelánea 5.1.2)
- c) permitir que se lleve a cabo la retención del 10% por concepto de Impuesto Sobre la Renta (artículos 84 y 86 de la LISR)

Ejemplificando lo anterior, si se toma como base un monto de honorarios por \$1,000.00, a una tasa del 15%, se tiene lo siguiente:

HONORARIOS	\$1,000 00
IVA 15%	\$ 150 00
RETENCION IVA (dos terceras partes)	\$ 100 00
RETENCION ISR (10%)	\$ 100 00
<hr/> TOTAL	<hr/> \$ 950.00

Como se puede observar, a partir del ejercicio de 1999, los prestadores de servicios así como los arrendadores, sentirán falta de liquidez en sus operaciones financieras, debido a que en el monto de sus contraprestaciones tendrán de manera automática la retención del ISR y del IVA.

* Definitivamente, la autoridad fiscal debe haberse dado cuenta de las repercusiones que la reforma por la que se obliga a retener el impuesto al Valor Agregado, ha tenido, puesto que inicialmente se había considerado el 100% de la retención del impuesto, ahora, a partir del 17 de marzo de 1999, se adicionó a la resolución miscelánea la regla 5.1.2 por la cual únicamente se retendrán las dos terceras partes del impuesto.

El sujeto obligado a efectuar la retención del IVA (no debe olvidarse que se trata de un impuesto trasladado), podrá acreditar el importe de ésta, contra el impuesto que causen los actos que hubiera realizado, siempre y cuando el entero de la retención lo efectúe en los términos y plazos señalados por la Ley.”

El impuesto retenido lo enterará el contribuyente, mediante declaración, conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al periodo en que se efectúe la retención, o de no ser posible esto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiere efectuado la retención; contra el entero de la retención no procede acreditamiento, compensación o disminución alguna. Sólo se realizará una retención menor, cuando el Ejecutivo Federal así lo autorice, y únicamente en aquellos casos que así lo especifique.

La ley obliga a los contribuyentes a los que se haya retenido el Impuesto al Valor Agregado, a expedir comprobantes con la leyenda “Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado” (artículo 32 fracción tercera último párrafo); en tanto a los retenedores (artículo 1-A), así como a expedir constancias por las retenciones que realicen, al momento de recibir el comprobante en el que se exprese el Impuesto al Valor Agregado trasladado y a presentar en el mes de febrero del ejercicio siguiente, declaración en que proporcionen información

*Artículo 4 inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, editorial Sista, 2000, pp. 540

sobre las personas a las que hubieran retenido el impuesto, empleando los formatos que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (fracción V artículo 32).⁷ Las personas que efectúen regularmente retenciones del impuesto, presentarán avisos ante las autoridades fiscales, dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada.

Hasta este momento, hemos definido ya, la figura de la retención del impuesto al Valor Agregado (tema central de esta Tesis), sabemos, quienes la efectúan y cómo opera, veamos ahora, cuál es la responsabilidad penal de quienes están obligados por la ley a llevarla a cabo.

5.3.- La Responsabilidad Penal de los Sujetos Obligados a realizar la Retención del Impuesto al Valor Agregado.

La finalidad que persigue la autoridad fiscal al imponer esta nueva obligación a los contribuyentes de retener el Impuesto al Valor Agregado, es como ya se decía, incrementar el nivel de recaudación de este tributo, ya que entre más reducido sea el número de sujetos que tenga la autoridad fiscal que revisar, más eficaz será el control que se tenga sobre este impuesto. La idea de esta reforma es precisamente

⁷ La regla 5.1.12 de la Resolución Miscelánea, establece que los contribuyentes que efectúen retenciones de IVA utilizarán la Forma Oficial 27 para informar a la autoridad fiscal sobre las personas a quienes hubieran efectuado retenciones.

que como el número de personas morales es más reducido que el de personas físicas, a la autoridad tributaria le será más fácil revisar a aquéllas, quienes retendrán el impuesto a las personas físicas y lo enterarán en sustitución de éstas.

Asimismo, con esta nueva obligación, la autoridad pretende disminuir considerablemente la evasión de impuestos, que según hemos visto, el Ejecutivo estimó una de las prácticas que más afectan la economía del país. Este argumento con que pretende justificar la autoridad fiscal la reciente imposición, encuentra su razón en algunos de los casos de evasión fiscal que se han hecho del conocimiento de la opinión pública, sin embargo como refiere el Lic. Alejandro Ponce,⁶⁰ no se refieren a casos de ciudadanos comunes sino a personas ligadas con el gobierno, o con influencias en él. Siendo evidente que esta reforma, como casi siempre sucede, perjudicará únicamente a los contribuyentes que no cuentan con medios de defensa adecuados ni son influyentes, la mayoría gente honrada que por alguna causa ajena a su voluntad (un descuido o un error), dejan cumplir con su obligación, y en consecuencia se verán inmersos en un proceso penal fiscal siendo juzgados por su probable responsabilidad en la comisión de un delito fiscal, veamos porque:

⁶⁰Alejandro Ponce Rivera. Responsabilidad Fiscal Penal. editorial ISFH, México. 1998, pp.34.

El artículo 1-A párrafo tercero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que quienes efectúen la retención (a que se refiere este precepto) sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes, en la obligación de pago y entero del impuesto. Como puede observarse, se trata de un caso de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes

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

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

del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de las sociedades que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en alguno de los siguientes supuestos:

a) no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes

b) cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

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

...La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios."

Según la descripción del tipo penal de defraudación fiscal equiparada, previsto en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, los sujetos activos de este delito son los retenedores y recaudadores que omitan enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo legal las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, de lo que se infiere que todos los

contribuyentes obligados por el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a retener este impuesto que se les traslade, pueden incurrir en la probable comisión de este delito, si indebidamente omiten enterar en el plazo establecido por la ley, el Impuesto al Valor Agregado que hubieren retenido. Pero puede deducirse también de la redacción de este precepto, que quien no retuvo y consecuentemente no enteró en el plazo legal, no es responsable de la comisión de este ilícito, ya que el presupuesto para que esta figura delictiva se actualice es que previamente se haya realizado la retención del impuesto y posteriormente se omita su entero.

En este caso, se está ante una responsabilidad de tipo administrativo y no penal; atendiendo al contenido del último párrafo del artículo 26, la autoridad fiscal puede ejecutar a cargo del sujeto obligado a retener y que no lo hizo el crédito al que ascienden las contribuciones no retenidas, ello con independencia de la sanción que le corresponda por omitir el cumplimiento de una obligación que le fue impuesta, prevista en una disposición fiscal.⁶¹

Así también el artículo 6 del multicitado Código Fiscal de la Federación, establece que en el caso de las contribuciones que se deban de pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la

⁶¹ Artículo 71 párrafo primero parte segunda del Código Fiscal de la Federación

contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido. Desprendiéndose de este precepto que el obligado solidariamente por ley con el sujeto pasivo directo, en caso de que por un olvido o un descuido no hubiere retenido el Impuesto al Valor Agregado, a que estaba obligado, deberá pagarlo con su propio peculio. En este sentido se comparte el criterio que sostiene Daniel Diep Diep⁶² al afirmar que "no existe en tratándose de materia fiscal la responsabilidad solidaria, sino la responsabilización atribuida, ya que la fracción VIII, del art. 26 Código Fiscal de la Federación que se refiere a quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, es el único caso en el que resulta propiamente este tipo de responsabilidad.

Continúa diciendo este autor que "basta con ver el contenido de las demás fracciones para advertir que en ninguna de ellas se desprende que exista o pueda existir de parte de los sujetos mencionados expresión alguna que confirme el que deseen asumir tal clase de responsabilidad por los actos de otros, aun cuando ellos pudieran intervenir en mayor o menor grado en ellos, y el legislador no puede confundir la solidaridad con la complicidad ni cometer el error de tomarlas por lo mismo. Por ende es obvio que se trata de una responsabilización asignada por la Ley, en razón de ese mayor o menor grado de vinculación con el sujeto obligado"⁶³

⁶² Daniel Diep Diep Exégesis del Código Fiscal Federal, editorial ISEF, México, 1999

⁶³ Daniel Diep Diep Idem

Es evidente la inconformidad que ha despertado esta nueva obligación de retener el impuesto entre los contribuyentes, misma que se ve reflejada en el sentir de los autores que hablan al respecto, y es que hasta este momento, desde que fue puesta en vigor, no se han visto realmente los beneficios que ha aportado a la economía nacional, y si por el contrario se han sentido sus efectos negativos, como es el caso del flujo de efectivo de los contribuyentes, tan es así que la propia autoridad ha dispuesto que la retención se efectúe únicamente por las dos terceras partes del total del impuesto que se traslade.

Retomando el tema de los tipos de responsabilidad que puede generar esta obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado, el ilustre tratadista Arturo Urbina Nandayapa,⁶⁴ hace notar que si bien, la responsabilidad del sujeto retenedor que incumple con su obligación de retener el impuesto causado a quien enajenó el bien, prestó un servicio u otorgó el uso o goce temporal de bienes, su responsabilidad no es penal, sino administrativa, ¿pero qué pasa con el sujeto pasivo con deuda directa?, él es realmente quien obtiene un beneficio en perjuicio del fisco federal, ya que realizó uno de los supuestos de causación de este impuesto y sin embargo no pagó el Impuesto al Valor Agregado, porque no se le retuvo.

⁶⁴ Arturo de Jesús Urbina Nandayapa Op. Cit. pp 138

Aparentemente para la Ley deja de tener importancia el contribuyente directo o sujeto pasivo por deuda propia, ya que en uno y otro caso es el responsable solidario - el obligado en ley a retener el impuesto- quien responde ante la autoridad fiscal, debido a que se sustituye en la obligación de pago con el sujeto pasivo principal de la relación tributaria; es decir si el retenedor no entera porque no recaudó, deberá cubrir con su propio patrimonio las cantidades que por concepto de contribución dejó de retener, incurriendo como en una responsabilidad administrativa, y si deja de enterar, habiendo retenido, su responsabilidad será penal, debiendo enfrentar muy probablemente un proceso penal; pero sobre el contribuyente obligado directo, a quien dejó de retenerse el impuesto por cualquier circunstancia y no realizó pago alguno a la autoridad fiscal, por la actividad realizada, causante de impuesto, es él quien realmente obtiene un beneficio indebido en perjuicio de la Hacienda Pública, al respecto la ley guarda silencio, pues no prevé este supuesto, máxime que atendiendo a la descripción del tipo que se analiza, no se requiere acreditar que el fisco federal sufrió un daño patrimonial, este resultado no forma parte de los elementos de esta figura delictiva, por lo tanto resulta irrelevante la existencia de un daño causado al patrimonio del erario público.

¿Quién es entonces el responsable penal, por la comisión de este delito?. El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, que prácticamente reproduce el contenido del artículo 13 del Código Federal de Procedimientos Penales, dispone

en su fracción II, que serán responsables los que realicen la conducta o el hecho descritos en la ley. De modo que aparentemente se puede concluir que quien debió haber retenido y no lo hizo, y en consecuencia no enteró las cantidades por este concepto, incurre en responsabilidad administrativa, y quien sí retuvo pero no enteró, incurre en responsabilidad penal al agotar con su conducta los elementos que integran el delito; pero es de suma importancia para dilucidar cuándo se está ante uno u otro caso, tener muy claro en qué momento considera la ley que se ha realizado o debió haberse realizado la retención del impuesto.

5.4.- Momento en que se considera efectuada la retención.

Ya se dijo que el momento de enterar de las cantidades que por concepto de contribución se hayan retenido, es según lo dispone el artículo 6 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el día 17 del mes del calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención. El artículo 1-A párrafo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que la cantidad retenida la enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al periodo en que se efectúe la retención o, en su defecto a más tardar el día 17 del mes siguiente al en que se hubiera efectuado la retención; ¿pero en qué momento se considera que se debe efectuar la retención?

La parte primera de este mismo párrafo del precepto en cita, dispone que la retención del impuesto se efectuará en el momento en que se realice la enajenación en términos de lo dispuesto en el artículo 11, o de conformidad con los artículos 17 y 22 (todos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), se esté obligado al pago del mismo.

5.4.1.- Enajenación

En la enajenación, la obligación de pago de este impuesto surge cuando se considera efectuada ésta. El artículo 11 de la LIVA, dispone que se tiene por efectuada la enajenación cuando:

- 1) se envíe el bien al adquirente o, al entregarse materialmente el bien.
- 2) se pague total o parcialmente el precio
- 3) se expida el comprobante que ampare la enajenación

Cuando suceda cualquiera de los tres supuestos arriba señalados se entiende que ha surgido la obligación de pagar el impuesto, siendo este momento también, cuando se debió haber realizado la retención, al menos para la ley y para la autoridad así fue; no importa si el comprador (consumidor a quien se traslada el impuesto) recibe el bien hasta tiempo después de haber sido enviado, tampoco considera la ley el caso de las ventas en las que se envía el bien al comprador, y

este lo tiene a prueba durante cierto tiempo, y después si es de su entera satisfacción realizará el pago del mismo, en ambos casos la enajenación se tiene por realizada, en consecuencia se presume también que se ha hecho pago ya, de la contraprestación, por lo que el obligado solidario debió haber efectuado la retención del impuesto misma que deberá enterar a más tardar el día 17 del mes siguiente al en que se efectuó la retención.

En el segundo supuesto, el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el párrafo segundo, dispone que cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinado; en este caso, en qué momento se considera que se debe hacer efectiva la retención del Impuesto al Valor Agregado, seguramente cuando el precio sea determinado y pueda pagarse. Definitivamente esta nueva obligación trae aparejada consigo situaciones tan complejas que dificultan en mucho su exacto cumplimiento.

Ahora bien, si solo una parte del precio es determinable con posterioridad, solo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá, por lo tanto por la parte que sea determinable en el momento de realizarse la operación se causará impuesto, mismo que el comprador (persona moral) esta obligada a retener las dos terceras partes de éste; pero por la otra parte, cuando sea determinable el precio y se debe

pagar el impuesto, se deberá efectuar nuevamente la retención solo por esa parte del impuesto.

Dispone este mismo precepto que cuando las enajenaciones sean a plazo el impuesto se podrá diferir conforme sean recibidos los pagos, ¿pero acaso la retención del impuesto se hará también diferidamente?, no obstante que esta situación no se especifica en la ley, si la obligación que impone el artículo 1-A de este ordenamiento, es retener el impuesto, entonces cada vez que surja la obligación de pagar el mismo, se esta obligado a retener la parte correspondiente de dicho impuesto.

Continuando con la enajenación, el tercer supuesto que señala la ley en el que se tiene la obligación de pagar el impuesto, es cuando se expide el comprobante que ampare la misma, es decir cuando se realiza el pago correspondiente por la enajenación efectuada, y se entrega al adquirente del bien la factura o comprobante de pago dándose por entendido que en este momento ha surgido la obligación de pagar el impuesto y también la de efectuar la retención del mismo; pero si fuera el caso que el comprobante ha sido entregado para revisión, y en realidad la venta ha sido a crédito, para ser pagada con posterioridad, debido precisamente por que el comprador no cuenta de momento con la liquidez suficiente para cubrir el pago de la operación, no obstante deberá contar con lo fondos necesarios para hacer el

entero del impuesto, que la autoridad considera retenido, a más tardar el día 17 del mes siguiente.

Como puede apreciarse el momento en que surge la obligación de retener el impuesto, es el mismo en el que nace la obligación de pago de éste, pero esta condición es muy frágil, ya que se ha mostrado que la obligación de pago pudo haber surgido aparentemente, únicamente por que se cumplen los supuestos previstos en la ley, pero fácticamente el pago del mismo no se ha hecho, y tampoco se ha podido retener, de modo que la realidad que vive el contribuyente esta muy lejos de lo que la ley establece y de lo que la autoridad considera como su situación real.

5.4.2.- Prestación de Servicios.

En la prestación de servicios se tiene la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles la contraprestaciones a favor de quien los preste o se expide el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, y sobre el monto de cada una de ellas. En las contraprestaciones se incluyen los anticipos que reciba el prestador del servicio.⁶⁵

⁶⁵ Artículo 17 Ley del Impuesto al Valor Agregado, editorial Sista, 2000, pp. 551

Si la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado, en la prestación de servicios surge cuando se cobren las contraprestaciones por la prestación del servicio, en este momento también nace la obligación de realizar la retención del impuesto, debiéndose enterar la cantidad retenida conjuntamente con los pagos provisionales (mensual o trimestral) que correspondan al periodo en que se efectúe la retención. Obsérvese que por cada contraprestación pagada, se está obligado a pagar el impuesto también y por lo tanto se deberá realizar la retención correspondiente; es en este momento cuando puede surgir alguna confusión que perjudique al contribuyente, pensemos por ejemplo en la prestación de un servicio de transporte terrestre de bienes, el cual se efectúa constantemente, no es imposible que en cualquier momento el beneficiario del servicio y sujeto obligado por la ley a retener el impuesto, omita esta obligación, u omita enterar a la autoridad el ya retenido, más que por un olvido o un descuido, por una confusión que pueda surgir al momento de realizar el cálculo de la cantidad que se debe pagar y la que se debe retener, y no es que se pretenda eximir a los contribuyentes de su responsabilidad por no llevar cuidadosamente sus sistemas contables, lo que se critica por injusto, es que se les imponga una obligación que corresponde exclusivamente al Estado, por facultad expresa de la ley y todavía se le sancione si no la cumple en los términos establecidos.

5.4.3.- Uso o goce Temporal de Bienes.

Tratándose de la obligación de pago, cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, el artículo 22 de la ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que ésta surge al momento que se cobre o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o cuando se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero y sobre el monto de cada una de ellas. Es de resaltarse que la ley considera también como contraprestación los anticipos que reciba del contribuyente, entendiéndose por tanto que también sobre estas se deberá retener el impuesto correspondiente. No se hace otro comentario al respecto, pues lo manifestado para el caso señalado en el artículo 17 de la LIVA, aplica también a este supuesto.

5.5.- La inseguridad jurídica que crea la calificativa contenida en el inciso e) del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que agrava las penas previstas para el delito de Defraudación Fiscal y su Equiparable y la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Este punto puede ser tan amplio y debatido que, por sí sólo constituiría un tema de tesis, sin embargo, sirve el estudio del mismo en el presente caso, para ejemplificar los absurdos que contiene la ley fiscal que regula una de las obligaciones más importantes que tienen los ciudadanos: el pago de impuestos, y asimismo poner de

relieve que no es tanto el incumplimiento a una disposición fiscal, o la conducta dolosa que tenga como finalidad ocasionar un perjuicio al fisco, lo que da inicio a un proceso penal-fiscal, sino el criterio de la autoridad fiscal, a la que corresponde resolver si se seguirá un procedimiento administrativo en contra de un contribuyente por una determinada conducta, o hará del conocimiento de la autoridad penal correspondiente (Ministerio Público Federal) dicha conducta para que se inicie en contra del contribuyente infractor una Averiguación Previa, responsabilizándolo de la comisión de una conducta ilícita.

En el Capítulo Tercero de esta tesis, se hizo referencia a la diferencia entre delito e infracción fiscal, llegándose a la conclusión que no existe una diferencia real entre ambos conceptos, ya que ni la ley ni la doctrina se han puesto de acuerdo en este sentido, por lo que en todo caso y tratándose de materia fiscal, deberá considerarse como delito todo lo que la ley defina como tal, apegándose al principio de tipicidad. No obstante ya en la práctica esta solución no parece tan acertada.

En el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, que prevé lo referente a la fundamentación y motivación de las multas que la autoridad fiscal puede imponer por la comisión de una infracción fiscal, en dicho precepto se encuentran contenidas también las circunstancias que se consideran agravantes de estas infracciones; la fracción III del numeral en comento consigna como agravante:

"Artículo 75....III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes"

Obsérvese que esta conducta omisiva constituye una agravante a una infracción de carácter administrativo, es decir, corresponde a la propia autoridad fiscal, al tener conocimiento de ella, sancionarla.

Ahora bien, el artículo 108 del ordenamiento que se menciona, consigna el delito de Defraudación Fiscal, cuya descripción típica es: "comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal"; las penas previstas para dicha conducta, se aumentarán en una mitad más cuando sea calificada, el delito de defraudación fiscal, se considera calificado cuando concurren alguna de las circunstancias que se contienen en sus cinco incisos, siendo que en el último se dispone:

"Artículo 108... inciso e) omitir contribuciones retenidas o recaudadas."

Nuevamente la conducta de omitir el pago de las contribuciones retenidas o recaudas constituye una agravante, pero ahora de un delito fiscal. Si hasta aquí, esta situación engendrará alguna confusión, ello podría resolverse recurriendo a la facultad discrecional de la autoridad fiscal que se mencionaba, ya que es ésta quien puede determinar cuándo se está ante un delito fiscal, y cuándo ante una mera infracción, además tiene aplicación el principio de tipicidad al que se ha hecho alusión, ya que en este segundo caso la conducta omisiva de no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas, agrava una conducta tipificada como el delito de defraudación fiscal.

Pero la confusión es mayor al grado de convertirse en una contravención a una de las garantías consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que se refiere al principio *NON BIS IN IDEM*, en lo referente a la conducta descrita en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que tipifica uno de los supuestos de la Defraudación Fiscal Equiparada.

La agravante al delito de defraudación fiscal que se ha mencionado líneas arriba, también califica a los diferentes supuestos que constituyen el diverso ilícito de Defraudación fiscal Equiparada, para mejor entendimiento de esto, se transcribe en su parte conducente el contenido del artículo 108 de la legislación en cita:

*"Artículo 108...El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por...
e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas."*

A continuación se transcribe en su parte conducente el contenido del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, para que pueda apreciarse mejor la circunstancia que se menciona:

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

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."

Como puede advertirse, es evidente que la conducta omisiva del contribuyente, de no enterar las cantidades que por concepto de contribución se hubiere retenido o recaudado, constituye la descripción típica del delito de Defraudación Fiscal Equiparada, y al mismo tiempo una agravante de esta misma conducta. Puesto que atendiendo al contenido de ambos preceptos, quien omita enterar dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere

retenido o recaudado la contribuciones retenidas o recaudadas, será responsable de la comisión del delito Defraudación Fiscal Equiparada, agravada por la circunstancia de omitir contribuciones retenidas o recaudadas. Observándose que en este caso nos encontramos ante una recalificación de la misma conducta, ya que si bien la descripción que hace la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es más amplia que la contenida en el inciso e) del artículo 108 del mismo código, en esencia se refieren a la misma conducta, la omisión del entero de las contribuciones que se hubieran retenido a terceros. Por lo que si se condena a un contribuyente por el delito de Defraudación Fiscal Equiparado, agravado por la circunstancia calificativa prevista en el inciso e), se estaría conculcando en perjuicio de dicho contribuyente la garantía consagrada en el artículo 23 Constitucional.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

Durante el desarrollo de cada uno de los capítulos que conforman esta tesis se ha logrado establecer que:

PRIMERA.- Para que el Estado pueda proporcionar servicios públicos de calidad a sus gobernados, requiere allegarse de recursos económicos, dentro de los cuales el rubro más importante lo ocupa el aspecto fiscal, es decir, por medio del cobro de impuestos, al que están obligados tanto personas físicas como morales.

SEGUNDA.- La carga impositiva con la que los contribuyentes deben cumplir, necesariamente debe regirse bajo los principios constitucionales de generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad, legalidad y estar vinculados al gasto público, para que puedan considerarse jurídicamente válidos y sean exigibles.

TERCERA.- La legislación en materia tributaria, que regule las obligaciones fiscales de los contribuyentes, debe ser lo más clara y precisa posible, cuidando siempre de la eficacia de sus disposiciones, lo que facilitará en mucho el exacto cumplimiento de las mismas, por parte de los gobernados.

CUARTA.- El Impuesto al Valor Agregado es uno de los tributos más importantes y con mayores niveles de recaudación, por su característica de Impuesto Indirecto, por la cual no es el contribuyente quien lo paga, sino que es el consumidor final quien soporta el peso de la carga fiscal.

QUINTA.- La reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la que se adiciona el artículo 1-A, que impone la obligación a determinados contribuyentes, de retener ese impuesto que se les traslade, busca disminuir considerablemente las prácticas de evasión de pago de este impuesto.

SEXTA.- Dicha reforma se vincula directamente con la también reciente reforma al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, por la cual se eleva a la categoría de delito grave a la Defraudación Fiscal y su equiparable, con esta reforma se busca castigar con penas más severas a los defraudadores del Fisco Federal.

SÉPTIMA.- Esta nueva obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado que se les traslade a las contribuyentes que la ley señala, y enterarlo en sustitución del sujeto pasivo directo, con los efectos legales que ello implica, constituye un riesgo inminente e innecesario para dichos contribuyentes de colocarse en el supuesto de

Defraudación Fiscal Equiparada, ilícito previsto en la Fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

OCTAVA.- Debido al cada vez más complejo mecanismo para el cálculo de este tributo, y a las imprecisiones de la Ley respecto al momento en que se debe considerar generada la obligación de pago del mismo, es muy fácil que el contribuyente pueda incurrir en un error al momento de calcular la cantidad que por concepto de esta contribución debe enterar a la autoridad; o bien que no lo haga en el plazo que la ley indique, por un descuido o un olvido. Incurriendo de este modo en la conducta ilícita antes mencionada.

NOVENA.- El delito de Defraudación fiscal Equiparada, previsto en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es una conducta de omisión, que admite la forma culposa para su comisión, por lo que en caso de que no hubiera por parte del contribuyente infractor intención de defraudar al fisco, esta circunstancia no lo eximiría de su responsabilidad penal.

DECIMA.- Ante esta circunstancia tan grave, la misma ley proporciona "posibles salidas" a los contribuyentes que defrauden al Fisco Federal (sin distinguir quién actuó dolosamente y quien no), que van en contra del espíritu de las recientes reformas que se comentan, evitar que quien con uso de maquinaciones haya

defraudado al Fisco, evada la justicia. Además que faculta a la autoridad para iniciar en contra del contribuyente infractor un procedimiento administrativo o uno de carácter penal, por la misma conducta, esto dependiendo únicamente del arbitrio de la autoridad fiscal.

DECIMA PRIMERA.- Con esta disposición, en la que el sujeto retenedor sustituye en la obligación de entero del impuesto, al sujeto pasivo directo, la ley olvida la responsabilidad en la que este último incurre, toda vez que si fue el contribuyente quien realizó el hecho generador del impuesto, lo cobró, y no le fue retenido el mismo, es él quien realmente obtiene un beneficio en perjuicio del erario público, no obstante la ley dispone que es el responsable solidario quien debe pagar con su propio peculio la cantidad que debió retener y no hizo, considerándose por demás injusta esta disposición.

DECIMA SEGUNDA.- Por lo antes argumentado es que se propone derogar el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que impone la obligación a determinados contribuyentes de retener este impuesto que se les traslade.

ORDENAMIENTOS JURÍDICOS CONSULTADOS.

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México D.F., Edit. Sista S.A. de C.V., 1999, pp. 151.

2.- Código Fiscal de la Federación. 9ª edición, México D.F., Edit Sista S.A. de C.V., 2000, pp. 3-140

3.- Ley del Impuesto al Valor Agregado. 9ª edición, México D.F., Edit Sista S.A. de C.V., 2000, pp. 537-570.

4.- Ley del Impuesto a la Renta. 9ª edición, México D.F., Edit Sista S.A. de C.V., 2000, pp. 187-432

5.- Código Penal Federal. México D.F., Edit. Raúl Juárez Carro, S.A. de C.V., 2000, pp. 123-193

6.- Código Federal de Procedimientos Penales. México D.F., Edit. Raúl Juárez Carro, S.A. de C.V., 2000, pp. 195-252

DOCTRINA

- 1.- ACOSTA Romero Miguel y LOPEZ Betancourt Eduardo, Delitos Especiales, México, Ed. Porrúa, 1989.
- 2.- ARREGUI Ibarra Fernando, Reformas Fiscales, 3ª edición, México, Edit. Ediciones Fiscales ISEF, 1999, pp. 166.
- 3.- ARRIOJA Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, 14ª edición, México, Ed. Themis, 1999, pp. 558.
- 4.- BARANDIAN Rafael, Diccionario de Términos Financieros. México, Ed. Trillas
- 5.- CABANELLAS de Torres Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental. Argentina, Ed. Heliasta S.R.L., 1993, pp. 422.
- 6.- CHAPOY Bonifaz Dolores Beatriz y FERNANDEZ Cuevas José Mauricio, Derecho Fiscal. México, Ed. UNAM., 1998
- 7.- DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. México, Ed. Porrúa. 1990.
- 8.- DIAZ DE LEON Marco Antonio, Código Penal Federal con Comentarios. 3ª edición, México, Ed. Porrúa, 1998.
- 9.- Diccionario Jurídico. Madrid, España, Ed. Espasa Calpe, 1998, pp. 1010.

- 10.- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo P-Z, 9ª edición, México, Ed. Porrúa, 1996,
- 11.- DIEP Diep Daniel, Exégesis del Código Fiscal Federal. México, Ed. Porrúa, 1998, pp. 704
- 12.- Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XV, Ed. Driskill, S.A 1995.
- 13.- FLORES Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª edición, México D.F., Ed. Porrúa, 1998, pp. 525.
- 14.- GARCIA Miguel Angel, Derecho Penal Fiscal. 6ª edición, México, Ed. Porrúa. 1997.
- 15.- GONZALEZ-Salas Campos Raúl, Los Delitos Fiscales. México, Ed. Péreznieto editores, 1995.
- 16.- JIMENEZ Huerta Mariano, Derecho Penal Mexicano. 5ª edición, México, Ed. Porrúa, 1984, Tomo IV, pp 441.
- 17.- HERNANDEZ López Aarón, El Proceso Penal Federal Comentado. 1ª edición, México D.F., Ed. Porrúa, 1993.
- 18.- ISLAS Olga, El Sistema Procesal Penal en la Constitución. 1ª edición, México D.F., Ed. Porrúa, 1979, pp.95.
- 19.- LOMELI Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo. 5ª edición, México, Ed. Porrúa, 1998, pp. 247.

20.- MIRANDA Amador Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos. 3ª edición, México, Ed. Themis, 1999, pp. 342.

21.- MIRANDA Amador Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos. 4ª edición, México, Ed. Themis, 2000, pp. 348.

22.- MABARAK Cerecedo Doricela, Derecho Penal Fiscal. 1ª edición, México, Ed. Lozano Garza Editores, 1993.

23.- MABARAK Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público. México, Ed. Mc Graw Hill, 1995.

24.- MARTINEZ Gutiérrez Javier, Aspectos Prácticos sobre la Retención del IVA en el pago de Honorarios. 2ª edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2000, pp. 124.

26.- MILLAN González Arturo, Defraudación Fiscal 1999, Estudio Teórico Práctico de este Delito y Argumentos para la Defensa del Acusado. 2ª edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 1999, pp. 288.

27.- OSORIO Nieto César Augusto, Delitos Federales. México, Ed. Porrúa, 1995.

28.- PAVON Vasconcelos Francisco, Diccionario de Derecho Penal. 2ª edición, México, Ed. Porrúa, 1999, pp. 1126.

29.- PEREZ Inda Luis M., Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 10ª edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 1999, pp. 312.

- 30.- PEREZ Inda Luis M., Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 10ª edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2000, pp.367.
- 31.- PLASCENCIA Rodríguez José Francisco, Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 3ª edición, México, Ed. Themis, 1998, pp. 221.
- 32.- PONCE Rivera Alejandro, Responsabilidad Fiscal Penal. 4ª edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 1998, pp. 209
- 33.- PORRAS y López A., Derecho Fiscal. 1ª edición, México, Ed.Textos Universitarios, 1972.
- 34.- RETCHKIMAN K. Benjamin, Política Fiscal Mexicana. México, Ed. Textos Universitarios UNAM.,1983.
- 35.- REYES Altamirano Rigoberto, Diccionario de Términos Fiscales. México, Ed. Tax, 1997, pp. 592.
- 36.- RIVERA Silva Manuel, Derecho Penal Fiscal. México, Ed. Porrúa, 1984.
- 37.- RODRIGUEZ Mourullo Ricardo, Presente y Futuro del Delito Fiscal. 8ª edición, México, Ed. Porrúa 1997.
- 38.- ROSSY Juan M., El Delito Fiscal. 4ª edición, Argentina, Ed. Aristas, 1990.
- 39.- SALGADO Rendón Pablo, Derecho Penal Fiscal. 5ª edición, México, Ed.Themis.1998.

40.- URBINA Nandayapa Arturo de Jesús, Los delitos Fiscales en México. 1ª edición, México, Ed. Pac, 1994, pp. 280

41.- ZAFFARONI Eugenio Raúl, Manual de Derecho Penal. 2ª edición, México, Ed. Cárdenas Editor, 1997, 825.