

885209

5

29



**UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO**  
EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO

---

---

**FACULTAD DE DERECHO  
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**"PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS  
DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL  
EN MÉXICO".**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

**JOSÉ AARÓN SALAZAR DEL CARMEN**

DIRIGIDA POR:  
DR. JESUS MARTINEZ GARNELO

ACAPULCO, GRO.

258084

1998

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

**A La Universidad Americana de Acapulco,**

A quien guió mi educación.  
Por la noble labor de instruirme.

**A la Facultad,**

A quien puso su conocimiento en mis manos.  
Por la expresa rectitud que formó  
Mi experiencia profesional.

**A mis Maestros,**

A quien con paciencia, decisión  
e inquebrantable voluntad, formó  
mi criterio jurídico.

**A MIS PADRES:**

¡ Los más grandes Maestros de mi vida !

**Elma Del Carmen Contreras,  
Salvador Salazar Acevedo,**

Por el sublime don de darme vida, apoyo,  
tiempo, amor, motivación, sustento y educación.  
Por que es a ellos a quien debo cuanto tengo  
y cuanto soy.  
Por que mi futuro se forjó en sus manos.

**A mi Hermano:**

**Salvador Salazar Del Carmen,**

Por brindarme su decidido apoyo  
y enorme cariño para incentivar mis pasos.

**A Marcela Cortés Ramírez,**

A quien su amor alimentó mi espíritu  
y enriqueció mi mundo.  
Por el incondicional apoyo  
y constante estímulo.

**A Mis Abuelos:**

**Ninfa Contreras Nava  
José I. Del Carmen Zapata  
Raquel Acevedo Bello  
Aarón Salazar Hernández**

A quien su experiencia transmitió,  
y su alegría compartió.  
Por su enorme interés y  
preocupación en mi desarrollo.

**A Mis Tíos:**

**Angela Del Carmen Contreras  
Evelia Del Carmen Contreras  
Adelfa Del Carmen Contreras  
Nohemí Carmen Ruiz  
Salvador Del Carmen Contreras  
Felix Noyola Vera**

Por las enormes muestras de cariño  
e interés en mi formación.

**A todo aquel que participó en beneficio de mi vida, mi formación y mi educación. A  
toda aquel que motivó; también al que criticó; a quien confió y a quien todavía se  
niega hacerlo. A quien sus ojos, mente y razón está por abrir. ; Va también por ellos !**

**“La daga de la ignorancia, de la corrupción y del abuso; no te dañarán si la combates  
con la espada del Conocimiento, del Honor y de la Justicia.”**

# **\* PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL EN MEXICO \***

INDICE.

INTRODUCCION. ....	1
<b>CAPÍTULO I.- Breve Panorama Histórico de la Defraudación Fiscal. ....</b>	<b>7</b>
A.- Nociones de Fisco, Erario y Hacienda Pública. ....	7
B.- Consideraciones Históricas de la Defraudación Fiscal. ....	8
C.- La Defraudación en Grecia. ....	9
D.- La Defraudación en Roma. ....	10
E.- La Defraudación en la Edad Media. ....	11
F.- La Defraudación en el México Prehispánico y la Colonia. ....	11
<b>CAPÍTULO II.- La situación jurídica de la Defraudación Fiscal en otros países. ....</b>	<b>13</b>
A.- Estudio Comparativo de la Defraudación Fiscal en otros países. ....	13
B.- Alemania. ....	14
C.- Francia. ....	16
D.- Argentina. ....	17
E.- Estados Unidos. ....	19
F.- Chile. ....	25
G.- Comentarios Personales. ....	25

CAPÍTULO III.- Evolución Legislativa de la Defraudación Fiscal en México.	26
A.- Ley Penal de Defraudación Impositiva en México de 1938.	26
B.- Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal de 1948.	27
C.- Reforma al Código Fiscal de la Federación de 1949.	29
D.- Código Fiscal de la Federación de 1967.	32
E.- Código Fiscal de la Federación de 1982.	33
F.- Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997 y exposición de Motivos de la Reforma al Código Fiscal de la Federación de 1997.	34
G.- Marco Jurídico Vigente de la Defraudación Fiscal.	36
G.1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	36
G.2.- Código Fiscal de la Federación.	38
CAPITULO IV.- Consideraciones Conceptuales en torno a la Defraudación Fiscal.	39
A.- Obligación Constitucional de Contribuir al Gasto Público.	39
B.- Diferencia entre Delito e Infracción Fiscal.	44
C.- Derecho Penal, Derecho Penal Fiscal, Derecho Penal Administrativo.	49
D.- La Potestad Sancionadora de La Administración Pública.	54
E.- El Objeto de la Sanción Tributaria.	57
F.- Distinción entre Planeación, Evasión, Elusión y Defraudación Fiscal.	63
G.- Concepción Jurídica de la Defraudación Fiscal.	66
G.1.- Consideraciones Doctrinarias.	66
G.2.- Código Fiscal de la Federación.	69

CAPITULO V.- Análisis del Tipo Penal de Defraudación Fiscal. ....	71
A.- El bien jurídico protegido por el Tipo Penal de Defraudación Fiscal. ....	71
A.1.- El Erario. ....	73
A.2.- La Función del Tributo como Bien Jurídicamente protegido. ....	74
A.3.- La protección del Sistema de Recaudación y de la Función Tributaria. ....	74
B.- El verbo primario "Defraudar". ....	76
C.- El Engaño y el Aprovechamiento de Errores. Conceptos. ....	77
D.- Tipo Penal de Defraudación Fiscal. ....	78
D.1.- Concepto de Tipo Penal. ....	79
D.2.- Elementos y Características Legales de la Defraudación Fiscal. ....	80
D.2.1.- El Comportamiento ( aspecto objetivo ). ....	82
D.2.2.- El Engaño en el Tipo Penal de la Defraudación Fiscal. ....	82
D.2.3.- El Dolo en el Tipo Penal de la Defraudación Fiscal. ....	83
D.2.4.- El Aprovechamiento de Errores en el Tipo Penal de la Defraudación Fiscal. ....	84
D.2.5.- La Obtención de un Beneficio Indebido. ....	85
D.2.6.- El Perjuicio al Fisco Federal. ....	86
D.2.7.- El Nexo Causal. ....	87
D.2.8.- Atipicidad en la conducta. ....	88
E.- La Antijuricidad del Tipo Penal de Defraudación Fiscal. ....	89
F.- La Culpabilidad en el delito de Defraudación Fiscal. ....	90
G.- La Imputabilidad en el Delito de Defraudación Fiscal. ....	91
H.- La Punibilidad del Delito de Defraudación Fiscal. ....	92
I.- Momento de consumación del tipo penal de Defraudación Fiscal. ....	93
J.- Actos asimilables a la Defraudación Fiscal. ....	94
K.- La Tentativa. ....	96

**CAPITULO VI.- Aspectos Procesales de la Defraudación Fiscal. ....98**

A.- Requisitos de Procedibilidad según el Código Fiscal de la Federación. ....98

B.- Formulación de querrela. ....100

C.- Instituciones Competentes para conocer del Delito. ....102

D.- Responsables del delito de Defraudación Fiscal. ....104

D 1 - Responsables del delito de Defraudación Fiscal ( Personas Jurídicas ) .....105

**CAPITULO VII.- Principales Causas y Consecuencias de la Defraudación Fiscal. ....106**

A.- Consideraciones doctrinales. ....108

B.- Causas de la defraudación Fiscal. ....111

B.1.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Económica. ....114

B.2.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Técnica. ....116

B.3.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Política. ....118

B.4.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Psicológica. ....120

B.5.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Jurídica. ....122

B 6.- Comentarios Personales. ....123

C.- Consecuencias de la Defraudación Fiscal. ....124

C.1.- Consecuencias para el Estado. ....124

C.2.- Consecuencias para el Sistema Recaudatorio. ....126

C.3.- Consecuencias para el Contribuyente. ....127

D.- Propuestas Alternativas. ....128

**CONCLUSIONES. ....135**

**GLOSARIO.....138**

**BIBLIOGRAFÍA. ....140**

## INTRODUCCION

El Derecho como ordenamiento jurídico indispensable para el desarrollo y convivencia armónica de la sociedad y de las actividades individuales considerado dentro de un Estado moderno, lleva implícito el carácter de obligatoriedad; el cual, se sustenta gracias al principio de la coercibilidad, que a su vez se establece como resultado de alguna violación, incumplimiento o contravención a las normas del Derecho la correlativa y respectiva sanción.

La Ciencia del Derecho en su esencia, no pretende como objetivo fundamental detectar y reprimir la conducta o comportamientos contrarios a sus principios, esto es, que se vea castigada por las penas y sanciones previstos y establecidos en su legislación y ordenamientos específicos; por el contrario, el Derecho en general aspira en esencia, que la conducta como comportamiento humano, se realice siempre apegado a los presupuestos básicos, los principios del mismo y a sus dispositivos vigentes, procurando fomentar así la armónica convivencia de los individuos que integran su sociedad y con ello su gradual desarrollo.

Sin embargo, una vez que los ordenamientos jurídicos no son respetados ( aspecto cotidiano dentro de las sociedades y Estados actuales ) y la magnitud de la conducta implica la violación de la norma y la vulneración del orden público, el Derecho actúa de manera coactiva exigiendo la rectificación de las conductas tratando con esto de restaurar el clima de tranquilidad y estabilidad vulnerado, puesto que resultaría grave que la normatividad jurídica se incumpla, pero todavía más trascendental resultaría que el sistema y estructura jurídica de un Estado moderno no cuente con las medidas correctivas ( que en su momento debieron ser preventivas ) que constriñan al autor de la conducta ilícita o antijurídica a someterse nuevamente a la legalidad.

Son múltiples las conductas contrarias a Derecho que actualmente se encuentran sancionadas en Ley, éstas son consideradas en base a su peligrosidad para la sociedad y para el Estado mismo, quien en protección de las mismas, instituye el dispositivo capaz de ejercer control sobre tales.

La delincuencia, como fenómeno social en constante evolución, se ha manifestado en diversos aspectos de la vida humana, todos con consecuencias perjudiciales, en distinto grado, pero al final ilícitas. Una de las modalidades de la delincuencia se ha formado en el aspecto económico. Esta, afecta no solamente al individuo en su patrimonio, sino que algunas conductas implican un menoscabo en un nivel macrosocial como son las conductas ilícitas de tipo fiscal.

El pago de los tributos es tan antiguo como el hombre, tan necesario como el orden y paz públicas y tan ineludible como el Derecho mismo. El fenómeno opuesto, el impago de los tributos también encuentra su existencia en la aparición del hombre. Podría decirse, que paralelo al establecimiento de la forma más primitiva del tributo, apareció su forma más primitiva de evadirlo.

La lucha contra la evasión de los tributos es declarada y constante por parte de los estados modernos, esta resistencia a la evasión de los tributos siempre ha existido; y hasta la fecha, tal combate a la evasión de impuestos significa un de las prioridades de todos los estados.

En el Estado moderno se encuentran regulados por el ordenamiento jurídico, con disposiciones imperativas de ineludible acatamiento, a cuya observancia se encuentran obligados tanto los órganos del Estado como las personas sometidas a su potestad, los casos en que se debe el impuesto o la contribución, las personas que están obligadas al pago, la cuantía, el tiempo, los modos, formas y lugares en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado; y de no respetarse alguno de estos, la sanción correspondiente, que desde luego se ajustaría a lo establecido en el ordenamiento legal correspondiente.

El papel de las contribuciones representa un importante caudal de ingresos para que el Estado pueda realizar oportuna y correctamente las funciones y actividades necesarias para el mantenimiento y preservación de la estabilidad social; por lo que no está en posibilidad de distraerse en su combate.

No obstante el principio del Derecho Fiscal, está dirigido a la voluntariedad del contribuyente al pago de los tributos y al cumplimiento espontáneo de las disposiciones fiscales, también prevé las sanciones a aquellos que no se inclinan por ello.

El dejar de cumplir con las obligaciones de tipo fiscal puede resultar trascendental si con ello se está afectando a la recaudación de las contribuciones y de la sociedad misma.

El dispositivo jurídico que el Estado Mexicano ha implementado para erradicar la Evasión de capitales por conceptos fiscales es cada vez más severo; y como el mismo ha pretendido demostrar, no existen distinciones. El sistema de combate a la evasión tributaria funciona, pero pudiere ser que fuese mayor su efectividad.

Las nuevas tendencias que se han aplicado a otras ramas del Derecho, se inclinan más por el combate preventivo de las conductas ilícitas que el castigo mismo. Pudiere ser pues, que en las conductas ilícitas de carácter fiscal produjera más resultados las acciones preventivas que las represivas.

Ante los anteriores planteamientos se propone bajo seis capítulos exponer y analizar el panorama que integra la investigación que se desarrolla bajo el siguiente esquema:

- ♦ En el Capítulo Primero, se describe de manera breve la situación histórica de los tributos y el manejo de la evasión de los mismos. En ésta exposición, se contemplan pueblos trascendentales y etapas representativas de la evolución intelectual y cultural del hombre y de las instituciones que él mismo crea. De la lectura de ese capítulo se obtendrá la pauta ideológica que ha marcado el destino del tratamiento impositivo y del evasor del pago de los tributos, que hoy en nuestro país se contemplan como contribuciones.

- ◆ El Capítulo Segundo por una parte se establece la situación jurídica de la evasión tributaria prevaleciente en otros países y su tratamiento legal con el propósito de establecer el impostergable comparativo con la situación predominante en el Estado Mexicano; por otra parte narra la evolución legal del tratamiento que nuestros ordenamientos han hecho históricamente con la conducta delictiva fiscal.
- ◆ El Capítulo Tercero, expone las consideraciones conceptuales fundamentales para el análisis integral de la conducta ilícita denominada Defraudación Fiscal, precisa el nacimiento de los deberes tributarios al estipularse éstos en la Carta Magna de nuestro país; asimismo diferencia la conducta delictiva fiscal de la contravención o infracción fiscal, versa también sobre la rama del Derecho que se encarga de las cuestiones relativas al tratamiento de los ilícitos fiscales de índole delictiva, delimita conceptualmente las atribuciones sancionadoras de la Administración Pública, explica la finalidad de la sanción o represividad tributaria, plantea la significación conceptual y diferencia entre los términos utilizados para referirse tanto doctrinal como legalmente en los diferentes países a la conducta ilícita fiscal tendiente a no cubrir el pago de los tributos, y plantea finalmente la concepción jurídica que de tal conducta se maneja en nuestro país. En sí, el capítulo segundo muestra el abanico conceptual que rodea a la Defraudación Fiscal y sus presupuestos terminológicos o conceptuales que le limitan.
- ◆ El Capítulo Cuarto substancialmente analiza los elementos que conforman la figura jurídica de la Defraudación Fiscal, esto es, el Tipo Penal. Se plantea la orientación de la protección jurídica que se brinda con el establecimiento del Tipo Penal de la Defraudación Fiscal, se evoca la raíz del verbo Defraudar, se precisa la concepción de los elementos subjetivos de la conducta, se define al Tipo en general y se describe y analiza especialmente el de la Defraudación Fiscal, el comportamiento, el engaño, el dolo, el aprovechamiento de errores, el efecto típico de la ejecución de los actos hacia la obtención de un beneficio indebido y el perjuicio del Fisco Federal, la relación de causalidad que debe demostrarse entre lo realizado y lo obtenido, la voluntad encaminada al logro del cometido, la atipicidad, la antijuricidad, la culpabilidad, la imputabilidad y la punibilidad del delito. Asimismo se expone los actos que el Código Fiscal considera como asimilables a la conducta de la Defraudación y finalmente la tentativa.
- ◆ El Capítulo Quinto hace referencia a los lineamientos procedimentales establecidos en relación a la Defraudación Fiscal, la necesidad de que la autoridad fiscal para poder hacer efectiva una sanción punitiva al contribuyente infractor recurra a la instancia correspondiente con la respectiva formulación de querrela, precisa también las instituciones competentes para conocer del delito, su investigación y procesamiento que se haga del delincuente, además de mencionar a quienes son o pueden ser responsables de una conducta ilícita fiscal, de carácter penal.

- ◆ El Capítulo Sexto señala y analiza todos los factores, aspectos, circunstancias, condiciones tanto de índole social, político, psicológico, económico que intervienen en la población de contribuyentes que le estimulan, motiva o inducen a cometer los actos y ejecutarlos con la deliberada intención de no pagar las cuotas correspondientes o disminuirlas en proporción por concepto de contribuciones; esto es, el análisis de todas las causas que hasta la fecha constituyen el factor motriz de los ilícitos fiscales. De igual manera en éste capítulo, se analiza los diferentes efectos que la comisión de la Defraudación Fiscal puede traer o trae aparejados, esto significa, las consecuencias que tanto la Ley prevé para el contribuyente, así como el producto y alcance de los actos, en las esferas económica, política, social, y psicológico.

La situación económica que prevalece en nuestro país, conlleva la necesidad de replantear aspectos relacionados con el establecimiento y cobro de las contribuciones. Así, de la investigación y análisis que se realiza en el presente estudio, se maneja la siguiente postura:

Primero.- El sistema recaudatorio que se maneja actualmente en nuestro país, se caracteriza por el exceso de presión administrativa para el contribuyente, y la constante represividad jurídica contemplada en la Legislación Fiscal.

Segundo.- Los intereses estatales representados por la autoridades fiscales deben orientarse nuevamente a lograr la efectiva recaudación de las contribuciones y no a infundir en los que llevan la carga de la contribución la sensación de temor y el desánimo de cooperar.

Tercero.- El Estado Mexicano debe establecer a través de los medios idóneos políticas y sistemas de recaudación que efectivamente propicien la voluntariedad de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

Cuarto.- El establecimiento de políticas y sistemas recaudatorios debe darse en función de su productividad, tomando como base la efectividad en la recaudación y la verdadera simplificación para quienes utilicen dicho sistema para cumplir sus obligaciones fiscales.

Quinto.- La verdadera concientización fiscal estriba en la adecuada dirección, orientación y guía que se proporcione al contribuyente por parte de órganos especializados, respecto de las actividades comerciales que el mismo efectúa precisando desde luego su carga tributaria y no en la excesiva presión sancionadora.

Sexto.- La autoridad fiscal, debe asumir con respeto y propiedad la función recaudatoria, ocupándose de los contribuyentes sin distinción y aplicar sin preferencias, tanto las facilidades administrativas como las sanciones a las violaciones de los preceptos fiscales.

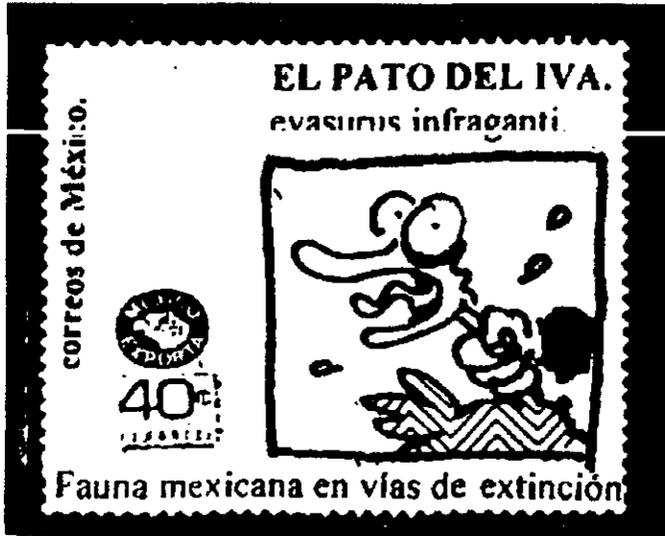
Séptimo.- La aplicación de una sanción privativa de libertad debe motivarse por la vulneración de una disposición fiscal en un sistema recaudatorio exitoso y productivo y no como arrebato jurídico en pro de ejercer presión. La sanción por Defraudación Fiscal no debe ser instrumento de represión política, requiere ser reparadora, más que atemorizadora y ejemplificativa.

Hijo mío – dijo el reverendo – , no puedo enseñarte lo que es un delito fiscal . Eso es algo que queda fuera de mi competencia. Pero en el terreno que te preocupa, el terreno moral, el único en que me ubico yo, me parece que estás cometiendo una falta, pero . . . no la encuentro.

Por ello, ¡ vete en paz !

Baechtold, G., Les juges fous, Lausana Favre.

**Timbre conmemorativo de las especies  
endémicas sin saldo a favor.**



Publicación, Diario:

El Financiero.

26 de abril

México 1997.

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CAPÍTULO I.- BREVE PANORAMA HISTÓRICO DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL

## CAPÍTULO I.- Breve Panorama Histórico de la Defraudación Fiscal.

### A.- Nociones de Fisco, Erario y Hacienda Pública.

El renglón más importante en los ingresos del Estado lo ocupa los recursos suministrados por los tributos, éstos fueron desde sus inicios obligatorios para todos los individuos que pertenecieran a un específico núcleo social, otorgando los mismos al Fisco.

“Recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.”<sup>1</sup>

Se comenta doctrinalmente que la palabra Fisco proviene de *fiscus*, que significa cesta de mimbre, cesta que los romanos utilizaban para recolectar y guardar el dinero.

Otros sostienen que el mismo vocablo “se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano ( rey o emperador ) en contraposición al Erario, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Tanto en España, como en América. Hoy día, ambos vocablos se consideran sinónimos.”<sup>2</sup>

Actualmente se equipara el Fisco al Estado, pues es el mismo el titular del Erario.

De tal forma Fiscal, será todo lo referente y concerniente a la Hacienda Pública.

“La voz hacienda tiene su origen en el verbo latino *facera*, aun cuando algunos sostienen que deriva del árabe *ckásena*, que significa cámara de tesoro. Con el adjetivo de pública significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.”<sup>3</sup>

Según Flores Zavala por Hacienda Pública debemos entender “el conjunto de bienes que una entidad pública ( federación, estados, municipios ), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo”<sup>4</sup>

“La Hacienda Pública como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a América Latina y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda.”<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 31ª ed. Porrúa. México 1995. Pág. 20.

<sup>2</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa 18ª edición. México 1994. Pág. 81.

<sup>3</sup> Rossy, Hipólito. Citado por De la Garza, Sergio. Op. Cit. Pág. 81.

<sup>4</sup> Finanzas Públicas Mexicanas. 31ª ed. Porrúa. México 1995. Pág. 20.

<sup>5</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 81.

El órgano más importante del Gobierno Federal en materia de recaudación de contribuciones es precisamente el de la Hacienda. "Fue creada el 4 de octubre de 1821, a raíz de la consumación de la Independencia; su denominación cambió posteriormente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Comercio; la última palabra fue suprimida con posterioridad y desde fines del siglo pasado se le conoce con el nombre de Secretaría de Hacienda y Crédito Público."<sup>6</sup>

Es actualmente dicha Secretaría en apoyo del Poder Ejecutivo Federal, quien elabora los planes y programas por aplicarse en materia fiscal en el territorio nacional. Es precisamente a ella a quien compete la recaudación de los tributos y la dirección de las unidades administrativas dependientes de la misma con el mismo propósito.

## B.- Consideraciones Históricas de la Defraudación Fiscal.

La figura jurídica de la Defraudación Fiscal que describe el comportamiento humano encaminado a dejar de pagar las contribuciones, doctrinalmente se define también como evasión, ésta es considerada como un fenómeno social de consecuencias considerables para la colectividad misma, para el Estado y su Administración que lo representa.

La convivencia del hombre y de su organización ha implicado siempre la erogación de recursos para mantener estable y armónica tal convivencia y además que con ello se fomente el desarrollo y perfeccionamiento de la sociedad que alcance así mejores niveles de vida.

El hombre en sus orígenes, buscó a través de los años, la organización de nuclear y la protección de los intereses tanto individuales como colectivos.

El ente jurídico político por excelencia que regula tanto las relaciones de los individuos, tutela sus intereses y mantiene una organización armónica de las actividades, buscando el desarrollo de la sociedad que la integra y la elevación del nivel de vida de los mismos es desde su establecimiento, el Estado.

Éste, el Estado, no puede prescindir de los recursos materiales que le son dotados por la colectividad sometida.

Históricamente los tributos representan, desde el castigo impuesto a la derrota o conquista, hasta una obligación que importaría la pérdida de bienes trascendentales para el hombre. La historia señala la aparición de los tributos desde la primera sumisión de un hombre para con otro y por ende ello supone también la aparición del incumplimiento de tal obligación.

---

<sup>6</sup> Acosta Romero, Miguel. Nuevo Derecho Bancario. 6ª edición. Porrúa. México 1997. Pág. 182.

“Desde antes de la aparición de la civilización han existido los tributos. Allá en las primeras civilizaciones como la Egipcia ya existían los tributos para el faraón. En ésta época también hace su aparición la forma más antigua de tributar: “el trabajo personal”. En el pueblo Egipcio se tenía una organización que legó al mundo moderno experiencias valiosas; por ejemplo los Egipcios ya manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología verificados en las famosas construcciones de este pueblo. Los Egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibos el cobre de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.”<sup>7</sup>

Así, ni los tributos ni el fraude a los mismos, “es un fenómeno predicable de la época actual, ni puede circunscribirse a determinadas áreas geográficas. Desde muy antiguo el contribuyente trató de eludir sus obligaciones fiscales con independencia de la propia evolución social, pudiendo afirmarse que el fraude surge con el nacimiento del impuesto.”<sup>8</sup>

Es obvio considerar, que las autoridades por rudimentario que fuere el sistema de recaudación de contribuciones, no toleraría la falta de cumplimiento en el pago de los tributos, pues es de recordarse que la mayoría de los primeros de éstos tenían como última parada las arcas privadas de los gobernantes, en esas épocas emperadores o reyes.

### C.- La Defraudación en Grecia.

Cuna de la civilización, el florecimiento de los primeros brotes de cultura y conocimiento de importancia relevante, se producen en esta etapa de la evolución del hombre. Por demás reconocida es la importancia que juega Grecia en el crecimiento de la cultura humana y sus grandes aportaciones.

En Grecia al igual que en los pueblos históricos, se manejaban conceptos de tributación, estableciendo por supuesto sanciones ejemplificadores y represivas para todo aquel ciudadano que se atreviese a incumplir con sus tributos y que fuere descubierto.

“En las culturas de la antigüedad, como las que florecieron en el antiguo Egipto entre los años 569 a 525 a. de J.C., y en la antigua Grecia 356 a. de J.C., se impone como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieren conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia.

Por lo regular, la materia tributaria en éstos pueblos se caracterizó en base a su severidad y constante actividad por detectar y sancionar a los sujetos que se atrevieran a intentar siquiera actos motivados por la voluntad de incumplir en el pago de los tributos, fuera no enterándolo u ocultando los conceptos por lo cuales debieren pagar el tributo, propiedades, negociaciones, etc.

---

<sup>7</sup> Sanchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª edición Pac. México 1991 Pág. 5.

<sup>8</sup> Martínez Pérez Carlos. El Delito Fiscal. Editorial Montecorvo. Madrid 1982 Pág. 112.

Un bajo relieve de la dinastía egipcia representa un juicio por evasión de impuestos:

Conforme se sucedían las dinastías, empezaron a poblarse los suburbios en donde se archivaban las estadísticas de censos e impuestos y se administraba justicia a delincuentes, como los defraudadores de impuestos que se ve en un bajo relieve funerario de la derecha:

Un tribunal se reúne fuera de las murallas de Menfis para juzgar casos de defraudación de impuestos. A la izquierda sobre un estrado, se ve al juez que preside con una barba postiza, símbolo de autoridad y nobleza. A ambos lados, los escribas están provistos de plumas, cañas, tablillas de escribir, tinta seca y jarras de agua, para tomar notas del proceso en una escritura jeroglífica abreviada, llamada hierática. Al pie del estrado los acusados se prosternan ante el juez, estimulados por los alguaciles. Al extremo derecho, uno, a quien se declaró culpable es azotado.”<sup>9</sup>

La severidad de las penas que se aplicaban en Grecia evidencia el sufrimiento que ocasionaba al individuo que llegaba a ser descubierto por las autoridades en materia tributaria y de los tormentos de que podía ser objeto un delincuente tributario.

#### D.- La Defraudación en Roma.

Roma, por excelencia, civilización y cultura creadora de las figurase instituciones de Derecho más importantes, cuyas bases o principios, hasta nuestra actualidad nos rigen.

En Roma, la persecución de los delitos tributarios es tan antigua como el Derecho y el Estado, así lo explica E. Gibbon: “se alivia el quebranto del deudor insolvente del estado con un edicto de Constantino, que vedando el tormento y los azotes, señala una cárcel espaciosa y ventilada para su encierro.”<sup>10</sup>

“En la antigua Roma se establece el *tributum* o carga pública de los ingresos de los ciudadanos en beneficio del *aerarium* del Estado, términos que serán conocidos desde entonces por todas las culturas y épocas.

A mediados del siglo IV a. de J.C. el tributo se imponía ya en proporción al patrimonio registrado a ese efecto por los ciudadanos. Se encomendó a un funcionario *ad hoc*, el censor, la facultad que antes pertenecía a los cónsules, de formar el censo, determinando las personas que pertenecían a la comunidad, sus bienes y la regulación de las prestaciones con que cada una de ellas estaba obligada a contribuir. Como el censor carecía de *imperium*, correspondía al cónsul castigar con penas corporales y aun con la pena de muerte al ciudadano que descuidaba el cumplimiento de sus obligaciones, relativas a la formación del censo o que daba informes falsos.”<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Urbina Nandayapa, Arturo. “los delitos fiscales en México 2” ed. Sicco México 1997. Pág. 3.

<sup>10</sup> Citado por Reyes Vera Ramón. Principios de Derecho Penal Tributario. Revista Lex 3ª época, año 1, no. 2, agosto 1995. México. Pág. 47.

<sup>11</sup> Urbina Nandayapa, Arturo. “los delitos fiscales en México 2” ed. Sicco México 1997. Pág. 4 – 5.

De lo anterior se advierte la preocupación del Estado para controlar a sus ciudadanos en materia de tributos, y para este fin el primer censo de la historia se hace por cuestiones tributarias. Es fácil advertir la eterna lucha entre el Estado coaccionador y el contribuyente evasor, las penas impuestas en esa época como la de muerte, esclavitud, decomiso de las propiedades del infractor, azotes, mutilaciones o las multas, eran consideradas normales.

#### E.- La Defraudación en la Edad Media.

“La Edad Media trae consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica institucionalizada, así como el de los bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, así que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor, de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores.”

Es también durante la Edad Media, donde el pago de los tributos con trabajo personal a favor del feudo, adquiere reconocimiento, al grado de ser una de las etapas de los tributos en que los mismo se establecían con horas de servicio, más que el pago en especies.

#### F.- La Defraudación en el México Prehispánico y la Colonia.

“Las guerras floridas que periódicamente llevaban a cabo los señores de México, Texcoco y Tlacopan eran con el único fin de recaudar tributos de los pueblos subyugados, además de procurarse mano de obra esclava.

El descubrimiento y la conquista de nuevos mundos por Cristóbal Colón trae consigo la imposición de tributos “el primer tributo que con destino al erario español conocieron los indios de América, fue el impuesto por Colón a los naturales de Santo Domingo, después del primer levantamiento de éstos”.

El derecho colonial contempla la misma fiscalización a favor de la Colonia Real, ingresos necesarios a la Corona española para poder sostener sus guerras en Europa, o bien para construir la inmensa cantidad de iglesias y conventos que adornan actualmente a España y México. Las sanciones en el caso de infracciones tributarias iban desde la pena de muerte hasta el decomiso de los bienes del deudor o cárcel por periodos más o menos largos que sufría el infractor.

Es hasta 1893 en la Ley General del Timbre en que se establecen dos clases de responsabilidades, las que podían ser por infracciones simples e infracciones con responsabilidad criminal, las primeras estaban afectadas de una sanción administrativa únicamente, las segundas consideraban como delito, no tanto la defraudación delictiva en sí misma, sino en cuanto a que el causante se valía de un delito para cometer la infracción.

A pesar de la fulgacidad de esta Ley, se advertía la preocupación de las autoridades hacendarias para tratar de frenar los índices de evasión fiscal. Se puso la primera piedra en los cimientos de la posterior política que seguiría el gobierno, además de que se empezó a contar con la base jurídica para tipificar y señalar las conductas que eran consideradas como ilícitas.

La figura del delito de Defraudación Fiscal aparece en nuestro Derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de Defraudación Fiscal se podía proceder en contra del causante, con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.”<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Urbina Nandayapa. Arturo. “los delitos fiscales en México 2” ed. Sicco México 1997. Pág. 6 – 7.

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CAPÍTULO II.- LA SITUACIÓN JURÍDICA  
DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL  
EN OTROS PAÍSES

## CAPÍTULO II.- La situación jurídica de la Defraudación Fiscal en otros países.

Uno de los aspectos que deben tomarse en consideración a manera de comprender el entorno de nuestra figura jurídica de la Defraudación Fiscal, es su comparativo con países que regulan en su legislación impositiva un tipo penal ( ya sea contenido en una norma tributaria o penal ) que pretenda al igual que el nuestro, tutelar y proteger la oportuna recaudación de los impuestos en beneficio del Estado, su sistema de recaudación, la estructura financiera del mismo y por ende, de la sociedad.

Nuestro país, en ocasiones suele implantar modalidades jurídicas previstas en las legislaciones extranjeras dependiendo el resultado que estas hayan observado y que las características sociales sean similares a las que prevalezcan en nuestro territorio.

A través de un comparativo jurídico de las disposiciones mexicanas que reglamentan la Defraudación Fiscal con las de otros países, para, primero cuestionarse si la regulación efectivamente es la adecuada y la técnica legislativa empleada es funcional para su aplicabilidad o no y, segundo robustecer el acervo jurídico de nuestro país.

### A.- Estudio Comparativo de la Defraudación Fiscal en otros países.

El primero de los aspectos por tratar, es el de conocer la situación jurídico penal tributaria relativa a la defraudación fiscal contemplada en diferentes países.

El delito como figura, es decir, como un ente presente mermando el desarrollo armónico de la sociedad está presente en toda ella. No se hable solamente de una sociedad enmarcada en determinado territorio o circunscripción, sino de la sociedad en su globalización, en su aspecto y representación internacional.

De tal manera, se sostiene que las figuras delictivas que afectan a la sociedad en su rango global, se encuentran contempladas en la mayoría de las legislaciones de los países, variando solamente las tendencias y sanciones que correspondan al nivel de aplicabilidad y efectividad. En el caso de la Defraudación Fiscal puede argumentarse, con mayor razón, que es una de las modalidades delictivas que inciden de manera directa en el funcionamiento de todos los gobiernos sobre el planeta, pues aún en los que los tributos se cubran con especia u horas laborales, el incumplimiento merma el correcto operar de los mismos y repercute en la sociedad de forma internacional.

La información que se maneja en este capítulo es a nivel expositivo y comparativo respecto de la situación que ostenta la defraudación fiscal en nuestro país, sin la pretensión de analizar y mucho menos criticar los aspectos legales tributarios de dichos países.

## B.- Alemania.

El alto nivel económico que guarda Alemania a nivel mundial, sugiere una férrea economía y una correcta distribución de la riqueza así como un buen manejo de los recursos públicos obtenidos de la recaudación de las contribuciones.

De la misma manera sugiere un correcto desempeño de la masa contributiva de dicho país.

En Alemania, se considera que “quien contraviene leyes fiscales, especialmente si defrauda impuestos, ocasiona perjuicios a la comunidad y a todo causante de buena fe. Los empresarios que defraudan impuestos infieren desventajas competitivas a rivales que si pagan sus impuestos. No obstante lo anterior, todavía se valoran extensamente a los delitos fiscales como delitos propios de caballeros. El legislador trata no tan sólo de hacer respetar a los deberes estatuidos en las leyes fiscales mediante medios coactivos, sino que castiga las violaciones agravantes del deber.”<sup>13</sup>

“Conforme a la ordenanza 1977, se consideran delitos tributarios, según dispone el parágrafo 369:

- 1° los hechos que son punibles con arreglo a las leyes tributarias;
- 2° el contrabando;
- 3° la falsificación de sellos y timbres móviles,
- 4° el encubrimiento de una persona que haya cometido una de los hechos señalados en los números 1° y 2°.

La privación de libertad por defraudación tributaria puede ser de hasta cinco años, conforme a lo dispuesto en el parágrafo 370, e incluso puede llegar a ser hasta de diez años, para los supuestos de especial gravedad.

Establece el parágrafo 370: Defraudación Tributaria.

- 1) Será castigado con pena de privación de libertad de hasta cinco años, o con multa quien,
  - 1.° presente datos inexactos o incompletos a las autoridades financieras o a otras autoridades sobre hechos tributariamente relevantes;
  - 2.° infringiendo una obligación, no informe a las autoridades financieras sobre hechos tributarios relevantes, o
  - 3.° infringiendo una obligación, omita la aplicación de sellos o timbres fiscales, y con ello reduzca los impuestos u obtenga, para sí o para otro, una ventajas tributarias no justificadas.

---

<sup>13</sup> Tipke, Klaus. Citado por Urbina Nandayapa, Arturo. “los delitos fiscales en México 2” ed. Sicco México 1997.

- 2) la tentativa será punible.
- 3) En casos de especial gravedad la pena de privación de libertad será de seis meses a diez años. Existe un caso de especial gravedad cuando el autor
  - 1.º provoque por puro egoísmo una reducción considerable de los impuestos u obtenga unas ventajas tributarias no justificadas;
  - 2.º abuse de sus facultades o de su posición como titular de función pública;
  - 3.º se beneficie de la cooperación de un titular de función pública que abuse de sus facultades o de su posición o
  - 4.º utilizando justificantes falsos o falsificados reduzca reiteradamente ventajas tributarias no justificadas.
- 4) se reducen los impuestos, en particular, cuando no se fijan en toda su cuantía o en tiempo oportuno,
- 5) el hecho puede ser cometido también con respecto a las mercancías cuya importación, exportación o tránsito esté prohibida.”<sup>14</sup>

El bien jurídico tutelado por la legislación impositiva alemana es: El interés público en la recaudación plena y oportuna de los diversos impuestos.

Artículo 370 Fracción I: Presupone una conducta determinada que puede consistir en:

- a) Que alguien proporcione a las autoridades hacendarias o de algún otro ramo datos inexactos o incompletos sobre hechos fiscalmente importantes.
- b) Que alguien indebidamente ( es decir, violando obligaciones fiscales ), deje al fisco en desconocimiento de importantes hechos fiscales ( omisión ).”<sup>15</sup>

La legislación impositiva Alemana contempla en sus disposiciones sanciones relativas tanto a los particulares como a los funcionarios públicos que cometan actos constitutivos de Defraudación al Fisco.

Esto evidencia la preocupación del Gobierno Alemán por reglamentar a todos aquellos sujetos, particulares y funcionarios que en el ejercicio de sus funciones y uso de sus atribuciones fomenten, toleren y cometan Defraudación Fiscal.

---

<sup>14</sup> Serrano Gómez. Alfonso. Fraude Tributario ( Delito Fiscal ). Editorial de Derecho Financiero. España 1977  
Pág. 99 – 103.

<sup>15</sup> Urbina Nandayapa. Arturo. “los delitos fiscales en México 2” ed. Sicco México 1997. Pág. 23 – 24.

## C.- Francia.

“En Francia, el fraude fiscal se regula en el Código General de Impuestos. Conforme a este, la pena de privación de libertad por fraude fiscal oscila entre uno y cinco años, así como una multa de 5.000 a 30.000 francos ( art. 1.741 ). Estas penas pueden agravarse para los casos de compraventa sin facturas, o cuando se utilicen facturas ficticias o por reembolsos injustificados. La prisión es ahora de dos a cinco años, mientras que la multa va de 5.000 a 100.000 francos.

También se prevé una agravación por reincidencia, dentro del plazo de cinco años. Ahora las penas son muy severas, tanto la privación de la libertad, que es de cuatro a diez años, como la multa, que es de 15.000 a 360.000 francos. También se establecen penas accesorias, como la interdicción provisional para el ejercicio de cualquier profesión comercial, industrial o liberal y la retirada del permiso de conducir ( artículo 1.750 ).

Se ocupa el Código General de Impuestos francés del auxilio al fraude fiscal ( artículo 1.742 ); supuestos de complicidad, como hacer pasar escrituras inexactas o ficticias, el favorecimiento de depósitos de títulos en el extranjero, transferencia de cupones al extranjero para allí ser cobrados o negociados ( artículo 1.743 ).

En el artículo 1.767 se castiga a todo agente de asuntos, técnico experto contable, contable simple o a cualquier otra persona o asociación, grupo o sociedad que tenga como profesión el organizar, comprobar, apreciar o revisar contabilidades, con fines defraudatorios.

La persecución del fraude fiscal en Francia adolece de un notable retraso por parte de la administración de justicia.”<sup>16</sup>

“Al igual que la legislación de otros países, “el fraude fiscal en Francia es objeto de una doble represión, la fiscal y la penal. Existen por un lado las represiones a través de los recargos de carácter tributario y por el otro la represión penal.

El texto del artículo 1741 estipula lo siguiente: “a quienquiera que se sustraiga fraudulentamente o trate de sustraerse fraudulentamente a la determinación o el pago... de los impuestos”

En la legislación impositiva francesa, como se desprende de la transcripción anterior se contempla también la tentativa de fraude.”<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> Serrano Gómez, Alfonso. *Fraude Tributario ( Delito Fiscal )*. Editorial de Derecho Financiero. España 1977. Pág. 103 - 104.

<sup>17</sup> Urbina Nandayapa, Arturo. “los delitos fiscales en México 2” ed. Sicco México 1997. Pág. 25.

## D.- Argentina

En Argentina, se contempla un doble procedimiento para la sanción del incumplimiento en el pago de los impuestos.

Por un lado la sanción al incumplimiento en el pago de los impuestos considerada como infracción y por otro el tratamiento penal destinado a la sanción del delito de Defraudación Tributaria.

“La Omisión de impuestos considerada como infracción, se encuentra tipificada en el Artículo 45 de la Ley 11.683 que dispone: Omisión de Impuestos. Tipificación. El que mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas omitiera pagar, retener o percibir tributos, será sancionado con multa de media a una vez, o en caso de reiteración, hasta dos veces el tributo omitido, no retenido o no percibido oportunamente, en tanto no exista error excusable.

La conducta delictiva de fraude en materia tributaria, se encuentra contemplada en el Artículo 46 a 48 de la Ley 11.693. Defraudación Fiscal. Tipificación del delito.

En materia fiscal, dentro del régimen de la Ley nacional de procedimientos podemos señalar la presencia de cinco figuras defraudatorias, a saber:

- 1) defraudación fiscal general ( art. 46 párrafo 1º );
- 2) defraudación fiscal agravada ( art. 46 párrafo 2º );
- 3) defraudación fiscal general cometida por agentes de retención o percepción ( art. 47 párrafo 1º );
- 4) defraudación fiscal agravada cometida por agentes de retención o percepción ( art. 47 párrafo 2º );
- 5) defraudación mediante insolvencia patrimonial provocada ( art. 48 ).

1. Defraudación Fiscal General.- está tipificado en el primer párrafo del art.46 de la Ley 11.683, que conmina con multa de dos a diez veces el importe del tributo evadido a quien “mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad.”<sup>18</sup>

El artículo agregado por la Ley 23.314 señala: Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

---

<sup>18</sup> Martín, José María y Rodríguez Usó. Guillermo F. Derecho Tributario Procesal. Depalma 2ª edición. Argentina 1987 Pág. 102.

- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 20;
- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso;
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido, o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación;
- e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.”

Este delito tiene dos elementos 1.- Subjetivo: el Dolo. 2.- Objetivo: la presentación de liquidaciones que no corresponden a la realidad.

2. Defraudación Fiscal Agravada.- se establecen en el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley 11,683 dos figuras agravadas con respecto a las cuales se conmina con la imposición de prisión de un mes a dos años, “cuando se diere cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) cuando mediare reincidencia;
- b) cuando se evadiere, durante un ejercicio fiscal, obligaciones tributarias por un monto superior a 19.230,765.”

Se considerará reincidente el que, habiendo sido condenado por sentencia o resolución firme a una sanción de multa en virtud de dicho artículo [ 46 de la Ley 11.683 ], cometiere nuevamente una infracción comprendida en el mismo, con posterioridad a esa sentencia o resolución.

La segunda de las figuras agravadas queda tipificada por la evasión de un importe determinado en la Ley, durante un mismo periodo fiscal.

3. Defraudación Fiscal General cometida por Agentes de Retención o Percepción. En el primer párrafo del artículo 47 de la citada Ley se conmina “con multa de dos hasta diez veces el tributo retenido o percibido [ a ] los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlos.

4. Defraudación Fiscal Agravada cometida por Agentes de Retención o Percepción. En el segundo párrafo del artículo 47 de la Ley en comento se tipifica esta figura. Tal agravación proviene de la falta de ingreso de los importes correspondientes "estando firme la intimación fehaciente que se les efectuase" a los referidos responsables. En estos casos, a la pena de multa de la defraudación general se le adiciona una pena de prisión de un mes a dos años.

5. Defraudación mediante Insolvencia Patrimonial Provocada. Por el artículo 48 de la Ley 11.683, se conmina con pena de prisión de un mes a dos años a quien "maliciosamente, mediante la provocación de la insolvencia patrimonial propia o ajena, perjudicare al fisco evitando el pago de los tributos."

La acción típica y antijurídica de esta figura consiste en provocar dolosamente la insolvencia patrimonial para evadir los impuestos. Es decir, la norma reprime a quien, además de evadir impuestos, se sustrae de la eventual persecución fiscal por medio de la voluntaria disminución patrimonial. Sería por ejemplo, el caso de vaciamiento de una empresa o de creación de sociedades ficticias que evaden impuestos, y con respecto a las cuales el Fisco, aunque descubra la maniobra defraudatoria, no puede efectivizar sus acreencias en razón de la insolvencia provocada.<sup>19</sup>

## E.- Estados Unidos.

En los Estados Unidos de Norte América, uno de los países cuya economía ha causado a nivel mundial admiración e imitación, el punto relativo a evitar la evasión de los impuestos ha sido siempre uno de los más combatidos desde el punto de vista legal.

El sentimiento de voluntariedad así como el de la posible represión ejemplificativa, como es característico de su legislación, ha trascendido las fronteras Estadounidenses, llegando hasta los rincones más recónditos de nuestro planeta a través de las muestras tanto filmicas como noticiosas en las que repetidamente es evidenciada tal situación.

En tales filmes, es demostrado el sentimiento de espontaneidad hacia el pago de los tributos, sin embargo, es también visible la inevitible represividad fiscalizadora veladora de los intereses del fisco Norteamericano.

La lucha contra la Defraudación Fiscal o la evasión de los tributos es pues, uno de los elementos fundamentales en la legislación impositiva Norteamericana.

---

<sup>19</sup> Martin, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario Procesal. Depalma 2ª edición. Argentina 1987 Pág. 102 - 122.

El Gobierno de los Estados Unidos, prevé situaciones de incumplimiento del pago de los impuestos estableciendo sanciones de dos clases. El fraude al fisco en este país, tiene un doble carácter, civil y penal. El primero de ellos se basa en la aplicación de las multas y el ejercicio de la acción penal efectuada ante un tribunal, dicho ejercicio de la acción parte de una recomendación de la Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos Interiores al Departamento de Justicia. Este departamento es el encargado de ejercitar la acción penal en los casos de que pueda llegarse a la conclusión de que el inculcado es culpable y existe la suficiente probabilidad de obtener un veredicto de culpabilidad.

“La diferencia entre lo que se considera fraude civil y fraude penal radica en la flagrancia de la falta, las pruebas de que se dispongan y sobre todo la carga de la prueba que tenga en Gobierno. El fraude civil debe ser demostrado por pruebas claras y convincentes. El fraude penal requiere pruebas todavía con mayor contundencia para obtener un veredicto de culpabilidad; el Gobierno, por mandato constitucional, debe demostrar más allá de toda duda razonable.”<sup>20</sup>

A manera de análisis comparativo y siempre con la finalidad de enriquecer el manejo y comprensión de la situación legal de la Defraudación Fiscal en los ordenamientos de los países que se consideran desarrollados en su sistema fiscal, y con el propósito de ampliar el criterio y panorama interpretativo, a continuación se citan los siguientes precedentes de la legislación Estadounidense.

“Los fundamentos legales en las causas del orden criminal son los siguientes:

Artículo sexto que se añade a la Constitución de los Estados Unidos de América: en toda causa criminal, el acusado gozará del derecho de ser juzgado rápidamente y en público por un jurado imparcial del Distrito y Estado en que el delito se haya cometido; así como de se le haga saber la naturaleza y causa de la acusación, de que se le caree con los testigos que depongan en su contra, de que se obligue a comparecer a los testigos que le favorezcan y de contar con la ayuda de un abogado que le defienda.

**SECCIÓN 7201. TENTATIVA DE EVADIR O ELUDIR EL PAGO DE IMPUESTOS:** Toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por éste título o el pago del mismo será, además de las otras penas establecidas por la Ley, culpable de un delito mayor y si fuese convicto de ello, será multado o confinado a prisión o ambas, además de gastos y costas del juicio.

**SECCIÓN 7202. OMISIÓN INTENCIONAL EN LA RETENCIÓN O PAGO DE IMPUESTOS:** Toda persona obligada bajo este título a cobrar, rendir cuenta de, y a pagar cualquier impuesto establecido por este título que intencionalmente deje de retener, rendir cuentas exactas o pagar dichos impuestos, será además de las penas establecidas por la Ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, multado por no más de \$ 10,000.00 o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

<sup>20</sup> Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. 1ª ed. Editorial Botas México 1962 Pág. 59.

## “Elements of the offense

In order to prove a section 7201 offense, the government must prove three elements: ( 1 ) the existence of a tax deficiency; ( 2 ) an affirmative act constituting an evasion or attempted evasion of the tax; and ( 3 ) willfulness.”<sup>22</sup>

## “Elementos de la ofensa

Para demostrar la ofensa a la sección 7201, el gobierno debe demostrar tres elementos: (1) la existencia de una deficiencia del impuesto; (2) un acto afirmativo constitutivo de una evasión o intento de evasión del impuesto; y (3) la deliberación o voluntariedad.”<sup>23</sup>

### “1.- Existence of a Tax Deficiency.

Generally, for a defendant to be convicted under section 7201, the amount of a tax deficiency must be substantial. The term substantial refers to the amount of a tax evaded and not to the amount of income unreported; thus, the government cannot secure a conviction by transferring its proof a taxpayer’s willful failure to pay a substantial deficiency.”<sup>24</sup>

### “1. Existencia de una Deficiencia del Impuesto.

Generalmente, para que un demandado se declare culpable bajo la sección 7201, la cantidad de una deficiencia del impuesto debe ser substancial. El término substancial se refiere a la cantidad de un impuesto evadido y no a la cantidad de ingreso no comunicado; así, el gobierno no puede afianzar una convicción por transferir su prueba al fracaso voluntario de un contribuyente para pagar una deficiencia substancial.”<sup>25</sup>

“The existence of a deficiency may be shown by several methods using either direct or circumstantial evidence. The most accurate means of proving a deficiency is the “specific item” method in which the taxpayer’s books and records are used as direct proof of taxable transactions. However, proof of unreported taxable income by direct means is extremely difficult and often impossible. Therefore, the government usually relies on circumstantial evidence to establish the existence of unreported taxable income. Three methods are used: net worth, cash expenditures, and bank deposits, these circumstantial methods do not require the government to prove either the exact amount of the deficiency or its source.

<sup>22</sup> Iafe Karen, McGrail John P. Tax Evasion. American Criminal Law Review. George Town University Law Center. Volume 31 No. 4 EUA. 1994. Pág. 876.

<sup>23</sup> Traducción efectuada bajo el apoyo del Traductor de palabras Globalink Spanish Assistance Deluxe para Windows. Versión 1.0. programación Star View. Diccionarios Tran Soft.

<sup>24</sup> Balakrishna Rajeev. Dimidjan Karina J. Tax Evasion. American Criminal Law Review. George Town University Law Center. Volume 32 No. 2 EUA. 1994. Pág. 876

<sup>25</sup> Traducción efectuada bajo el apoyo del Traductor de palabras Globalink Spanish Assistance Deluxe para Windows. Versión 1.0. programación Star View. Diccionarios Tran Soft.

### **SECCIÓN 7203. OMISIÓN INTENCIONAL DE PRESENTAR UNA DECLARACIÓN, PROPORCIONAR INFORMACIÓN O PAGO DE IMPUESTOS:**

Toda persona que esté obligada bajo este título a pagar impuestos provisionales o definitivos como lo ordena este título; o por disposiciones dictadas bajo la autorización del mismo, de presentar una declaración ( excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las secciones 6015 o 6016 ), llevar registros, o proporcionar cualquier informe, que intencionalmente deje de cubrir ese impuesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones, conservar esos registros o proporcionar esos informes, en la fecha o fechas estipuladas por la Ley o los reglamentos, será además de las otras penas estipuladas por la Ley, culpable de un delito menor y, si fuese convicto de ello, será multado hasta por \$ 10,000.00 o confinado a prisión por no más de un año, o ambas, además de gastos y costas del juicio.”

### **SECCIÓN 7206. FRAUDE Y DECLARACIONES FALSAS.**

Toda persona que: 1. Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifestación u otro documento que contenga o sea ratificado mediante declaración escrita de que ha sido hecho bajo apercibimiento de aplicársele la pena de perjurio y que no considere ser verídica y correcta en cuanto a cualquier asunto especial; o 2. Intencionalmente ayude o asista en, o procure, sugiera, aconseje la preparación o presentación bajo, o en relación con cualquier asunto esencial, ya sea o no que dicha falsedad o fraude sea con el conocimiento o consentimiento de la persona autorizada u obligada a presentar dicha declaración, testimonio, reclamación o documento; o 3. Simule, falsa o fraudulentamente ejecute o firme cualquier fianza u otro documento requerido bajo las disposiciones de la leyes de impuestos interiores o mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las mismas, o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o fraudulentamente ejecutadas, o aconseje, ayude o participe en la ejecución de los mismos; o 4. Remueva, deposite u oculte o tenga relación con la remoción, depósito u ocultación de bienes o mercancías respecto de las cuales es o sea fijado cualquier impuesto, o toda propiedad cuyo gravamen esté autorizado por la sección 6331 con la INTENCION de evadir o eludir la fijación de un impuesto o el cobro del mismo, establecido por este título; o 5. En relación con cualquier convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la sección 7121 u oferta de participar en dicho pacto, Intencionalmente: (A) Oculte de cualquier funcionario o empleado de los Estados Unidos cualquier propiedad perteneciente al patrimonio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; o (B) Reciba, oculte, destruya, mutile, o falsifique cualquier libro, documento o registro, o haga una falsa declaración relativa al patrimonio o situación financiera del causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; será culpable de un delito mayor y si fuese convicto de ello, será multado por no más de \$5,000.00 o confinado a prisión por no más de tres años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.”<sup>21</sup>

También para enriquecer el criterio interpretativo fiscal se cita la interpretación que de los precedentes evocados, los juristas Estadounidenses han hecho. Las interpretaciones, son las siguientes:

---

<sup>21</sup> Urbina nandayapa Arturo. Los delitos Fiscales en México tomo II editorial Sicco México 1997. Pág. 21-22.

The government may choose to prosecute under any single theory of proof or a combination method including a combination of circumstantial and direct proofs."<sup>26</sup>

"La existencia de una deficiencia puede ser mostrada por distintos métodos usando uno u otro, directo o evidencia circunstancial. Los medios más exactos de demostrar una deficiencia es el "artículo específico" método en el que los libros y archivos del contribuyente se usan como prueba directa de transacciones sujetas a impuestos. Sin embargo, la prueba de ingreso no comunicado sujeto a impuestos por medios directos es sumamente difícil y a menudo imposible. Por consiguiente, el gobierno normalmente cuenta con evidencia circunstancial para establecer la existencia de ingreso no comunicado sujeto a impuestos. Se usan tres métodos: valor del precio neto, gastos del dinero efectivo, y depósitos bancarios, estos métodos circunstanciales no requieren al gobierno demostrar la cantidad exacta de la deficiencia o su fuente. El gobierno escogería proseguir bajo cualquier teoría sola de prueba o un método de la combinación incluso una combinación de método circunstancial y pruebas directas."<sup>27</sup>

## "2.- Affirmative Act Constituting Evasion.

The Supreme Court has interpreted the second element of section 7201 offenses to require a positive attempt to evade . . . or defeat any tax rather than merely passive neglect. Thus an affirmative act to evade tax must be a commission, rather than an omission. The United States Supreme Court stated that the affirmative act language should be constructed broadly to include, inter alia; filing false returns, keeping a double set of books, making false entries or alterations, making false invoices or documents, destroying making records or records, concealing assets or covering up sources of income, avoiding making records usually kept for transactions or conduct where the likely effect would be to mislead or to conceal."<sup>28</sup>

## "2. Acto del Afirmativo Constituye Evasión.

La Suprema Corte ha interpretado el segundo elemento de la sección 7201, las ofensas requieren un intento positivo de evadir. . . o frustrar cualquier impuesto en lugar de meramente un abandono pasivo. Así un acto para evadir impuesto debe ser un comisión, en lugar de una omisión. La Suprema Corte de los Estados Unidos declaró que se debe construir el idioma del acto del afirmativo ampliamente e incluir, [inter alia]; limando ingresos falsos, ocultando un juego doble de libros, fabricando entradas falsas o alteraciones, fabricación de facturas falsas o documentos falsos, destrucción libros o archivos, ocultar recursos o fuentes activas de ingreso, evitar hacer archivos normalmente utilizados para transacciones, u ocultar su efecto."<sup>29</sup>

<sup>26</sup> Balakrishna Rajeev. Dimidjan Karina J.. Tax Evasion. American Criminal Law Review. George Town University Law Center. Volume 32 No. 2 EUA. 1994. Pág. 877 - 878

<sup>27</sup> Traducción efectuada bajo el apoyo del Traductor de palabras Globalink Spanish Assistance Deluxe para Windows. Versión 1.0. programación Star View. Diccionarios Tran Soft.

<sup>28</sup> Leitman Rebecca. Tax Evasion. American Criminal Law Review. George Town University Law Center. Volume 33 No. 3 EUA. 1994. Pág. 1022.

<sup>29</sup> Traducción efectuada bajo el apoyo del Traductor de palabras Globalink Spanish Assistance Deluxe para Windows. Versión 1.0. programación Star View. Diccionarios Tran Soft.

### “3.- Willfulness.

To prove willfulness under section 7201, the government must make a showing of specific wrongful intent to avoid a know legal duty. The government must demonstrate more than carelessness on the part of the defendant, but it does not necessarily need to show bad faith. The defendant’s belief regarding the aplicability of a legal duty is a question of fact. Consequently, even an onjectively unreasonable misunderstanding of the law negates a finding of willfulness if the jury belives it.”<sup>30</sup>

### “3.- Dolo.

Para demostrar dolo bajo la sección 7201, el gobierno debe hacer una exhibición de intento específico injusto de evitar un deber legal. El gobierno debe demostrar más que descuido por parte del demandado, necesariamente mostrar mala fe.”<sup>31</sup>

### “Lack of deficiency

The taxpayer may rebut the government’s charge by showing that the income received is not taxable. In cases involving circunstancial evidence, the tax payer may identify errors in the government’s analysis to negate a tax deficiency. The taxpayer may also seek to claim deductions and credits which were available but not taken on the return.”<sup>32</sup>

### “Falta de deficiencia

El contribuyente refutaría el cargo del gobierno por exhibición que el ingreso recibido no está sujeto a impuestos. En casos donde se involucra evidencia circunstancial, el contribuyente identificaría errores en el análisis del gobierno, negando una deficiencia del impuesto. El contribuyente buscaría también exigir deducciones y créditos que estaban disponible pero que no fueron utilizados.”<sup>33</sup>

El manejo de las cuestiones reglamentarias de la evasión fiscal en los Estados Unidos, transcritas de una publicación de Derecho del mismo país, y su traducción paralela comparten la situación jurídica, tanto de la autoridad competente, como del particular ante la ejecución de acciones u omisiones tendientes a evadir el pago de los tributos. En estas líneas, puede percibirse la especificidad manejada en sus ordenamientos y las penalidades que reciben los sujetos que evaden o intentan evadir su obligación tributaria. Muestra de que incluso el país que actualmente es considerado el más desarrollado del planeta enfrenta cotidianamente conductas que atentan contra su estabilidad económica y que como todo Estado, responde a dichas conductas con las sanciones correspondientes.

<sup>30</sup> Balakrishna Rajeev, Dimidjan Karina J., Tax Evasion. American Criminal Law Review. George Town University Law Center. Volume 32 No. 2 EUA. 1994. Pág. 653 – 654.

<sup>31</sup> Traducción efectuada bajo el apoyo del Traductor de palabras Globalink Spanish Assistance Deluxe para Windows. Versión 1.0. programación Star View. Diccionarios Tran Soft.

<sup>32</sup> Iafe Karen, McGrail John P. Tax Evasion. American Criminal Law Review. George Town University Law Center. Volume 31 No. 4 EUA. 1994. Pág. 882.

<sup>33</sup> Traducción efectuada bajo el apoyo del Traductor de palabras Globalink Spanish Assistance Deluxe para Windows. Versión 1.0. programación Star View. Diccionarios Tran Soft.

## F.- Chile

La evasión fiscal en Chile fue considerada desde su inicio, no sólo en la declaración falsa, sino que además contemplaba a aquellas personas que omitieran deliberadamente la presentación de formularios y la declaración de ingresos sujetos a gravamen, es decir, la figura delictiva contemplaba conductas tanto de omisión, como de acción, por supuesto, con la participación dolosa que le caracteriza.

Uno de los aspectos sobresalientes de la legislación impositiva de Chile, es el de que en febrero de 1965 se condenó al primer contribuyente por el delito de Evasión Fiscal. Fue este, hasta donde se conoce, el primero de América Latina.

## G.- Comentarios Personales.

De la exposición anterior, se desprende que la mayoría de los países:

- a) Contemplan en sus ordenamientos, sea tributario o punitivo, una figura jurídica encargada de combatir la conducta que pretende dejar de pagar sus impuestos o contribuciones o incumplir sus obligaciones fiscales.
- b) Que para tales conductas se prevén sanciones de índole administrativa, económica, o punitiva.
- c) Que los mismos ordenamientos, contemplan situaciones que de ejecutarse, aplican una mayor penalidad en relación con la simple comisión de un delito fiscal, esto es, agravantes.
- d) De una u otra forma estos ordenamientos buscan encuadrar la mayor cantidad de supuestos posibles sin que con esto se escapen formas de evadir el pago de los impuestos.
- e) Que las legislaciones expuestas, previenen también la realización o intento de realización del acto, sancionando así la tentativa.
- f) Existen al igual en la mayoría de estos, una sanción similar para aquellas personas que participen o colaboren en la ejecución de un acto que importe la evasión de un tributo.
- g) Que la conducta a sancionar no se limita exclusivamente al impago del tributo, sino a la percepción, no importando la denominación de cantidades reembolsadas por la autoridad al particular sin causa o motivo justificado.

La delincuencia fiscal, está presente sino en la totalidad, si en la mayoría de los países y sociedades que integran nuestro mundo. Los efectos de estas conductas contrarias al Derecho, requieren de un tratamiento eficaz que sino la desaparezca, si la disminuya en gran proporción. De lo contrario, nos enfrentaremos conforme transcurra el tiempo y se adopte la conducta como normal ante un ente gigante que si en este momento resulta complicado combatir en su desarrollo, evolución y perfeccionamiento, lo será todavía en mayor proporción.

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CAPÍTULO III.- EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

### CAPÍTULO III.- Evolución Legislativa de la Defraudación Fiscal en México.

En México la figura jurídica de la Defraudación Fiscal, ha evolucionado conforme a las necesidades y circunstancias de variada índole, sea política, económica, social o jurídica prevaletentes desde su aparición por lo largo de la historia hasta nuestros días.

Ahora bien, en lo referente a la exposición de la evolución histórica de la figura jurídica de la Defraudación Fiscal, es oportuno hacer mención que del oportuno análisis y su comprensión, se deducirán las características, fines y tendencias impresos en la figura jurídica de la Defraudación Fiscal y su desarrollo en las etapas más trascendentales de consolidación y efectividad de aplicación.

#### A.- Ley Penal de Defraudación Impositiva en México de 1938.

“El Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, establecía que la imposición de sanciones de carácter administrativo era facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en tanto que en el orden judicial, correspondía exclusivamente a los tribunales federales la facultad de imponer las penas en los casos de delitos. Para éstos últimos supuestos, en su artículo 240 se dispuso que se sancionarían con prisión los casos previstos en el artículo 232.

“ARTICULO 232.- Se incurre en delito, para los efectos de éste Código y de las leyes fiscales, en cualesquiera de los siguientes casos:

“ I. Cuando se impriman estampillas, haciendo uso de las matrices, dados y punzones o papel que la Secretaría de Hacienda destine para ese efecto, sin autorización de la propia Secretaría.

“ II. Cuando se graben o manufacturen, sin autorización de la Secretaría de Hacienda, punzones o dados que puedan emplearse para la impresión de estampillas.

“ III. Cuando se impriman estampillas con las matrices, punzones o dados grabados o manufacturados sin autorización de la Secretaría de Hacienda.

“ IV. Cuando los empleados oficiales vendan o pongan en circulación estampillas impresas en la forma señalada en la fracción I o que adquieran esas estampillas en documentos o libros, para el pago de alguna prestación fiscal, con conocimiento de que no son de las emitidas legalmente.

“ V. Cuando los empleados oficiales vendan o pongan en circulación o adhieran en documentos o libros para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas a que se refiere la fracción III.

## B.- Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal de 1948.

“El 30 de diciembre de 1947 se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, en la que se daba mayor amplitud a la hipótesis del fraude fiscal. Los conceptos que esta Ley tipificaba como delitos, eran los siguientes:

“ARTICULO 1º. Para efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

“I. Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial de pago de impuestos;

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

“III. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento iegal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;

“IV. Omitir la expedición de documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto;

“V. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente en los inventarios de un juicio sucesorio;

“VI. Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad;

“VII. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;

“VIII. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

“IX. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.”

La punibilidad aplicable estaba establecida en el artículo segundo de esta Ley, donde se fijaba ya pena privativa de libertad en los términos y supuestos siguientes:

A) De tres meses a dos años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a cincuenta mil pesos.

B) De dos a nueve años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese superior a cincuenta mil pesos.

C) De tres meses a nueve años si la cuantía de lo defraudado o lo que se intentó defraudar no se podía determinar.

“ VI. Cuando los particulares posean, vendan o pongan en circulación, o adhieran en documentos o libros para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas a que se refieren las fracciones I y III, a sabiendas que han sido emitidas ilegalmente.

“ VII. Cuando los causantes, para una misma contabilidad, lleven con distintos asientos, dos o más juegos de libros, autorizados o no, para eludir el pago de las prestaciones fiscales.

“ VIII. Cuando los notarios, jueces receptores o corredores titulados, den fe de haber puesto en el protocolo, en el libro de registro o en cualquier otro documento, las estampillas correspondientes, sin haberlo hecho.

“ IX. Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría, venda o ponga en circulación, o adhiera en documentos o libros estampillas emitidas legalmente, que ya hayan sido empleadas para el pago de alguna prestación fiscal.

“ X. Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría, recorte o mutile estampillas y aproveche los fragmentos para formar otras para pagar alguna prestación fiscal.

“ XI. Cuando se adhiera en documentos o libros para pagar alguna prestación fiscal, estampillas emitidas legalmente, cuyo valor resulte alterado en perjuicio del fisco. ”

Los ilícitos señalados en el artículo 232 comprendían principalmente los casos de falsificación y uso indebido de estampillas, porque la Ley General del Timbre había sido uno de los ordenamientos que más se tomaron en consideración al formularse el Código Fiscal y porque en esa época, además del gravamen que se causaba por “actos, documentos y contratos”, existían otros ( entre ellos varios conceptos del impuesto sobre la renta ), que se cubrían por medio de estampillas.

Analizando las hipótesis de dicho precepto y excluyendo las relativas a empleados públicos y fedatarios ( fracciones IV, V y VIII ), las fracciones I, II, III, VI, IX, X y XI, se referían a ilícitos cuya gravedad, para castigarse con prisión, ya no dependía de la omisión del impuesto, sino de la circunstancia de que constituían verdaderos delitos, como falsificaciones; manufactura de instrumentos para falsificación de estampillas, la impresión de estampillas falsas, y el comercio de estampillas falsas.”<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> González Rodríguez Alfonso. La Justicia Tributaria en México. Editorial Jus. 1ª edición México 1992.

## C.- Reforma al Código Fiscal de la Federación de 1949.

“El Capítulo Quinto del Título Sexto del Código Fiscal Federal vigente para 1949, consignaba el tipo penal en su estudio, su denominación era “de la Defraudación”.

Este apartado del Código Tributario recogió los fraudes específicos consignados en la Ley de Defraudación Impositiva, amén de que definió en forma genérica el tipo penal en cuestión, en términos de lo preceptuado por la doctrina, al respecto la exposición de motivos señalaba:

El Capítulo Quinto del proyecto de Ley, principia con la definición genérica del delito que se refiere el propio capítulo, o sea la defraudación. Optamos por establecer un tipo genérico del delito, atentos a lo establecido por la doctrina que aconseja que en tanto que es imposible señalar casuísticamente los numerosos hechos que conculcan el bien que jurídicamente se intenta tutelar, debe estatuirse una fórmula más amplia, en la que puedan tener cabida todos ellos. Por otra parte, la experiencia corroboró la doctrina y demostró que la ausencia de una definición genérica, tal vez como se hizo en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible en más de una ocasión sancionar penalmente actos que por su matiz de auténticos fraudes al fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse a cabo por no engastar estos hechos con perfección tal como lo solicita en el artículo 14 Constitucional, en los límites precisados por una Ley”.<sup>38</sup>

Otro aspecto importante señalado por la exposición de motivos de ésta Ley es el siguiente:

“Las conductas constitutivas de la defraudación impositiva en los términos del artículo primero del proyecto son actualmente sancionadas en forma administrativa. Nada impide que una y la misma conducta produzca efectos en dos ramas diversas del Derecho, por lo que se propone que la defraudación impositiva se reprima en lo futuro con pena corporal y, además, siga siendo objeto de las sanciones administrativas que establezcan las leyes de la materia.”<sup>39</sup>

El artículo 270 del Código Fiscal Federal vigente para 1949, define el tipo de Defraudación Genérica, basado como se ha dicho, en lo establecido al respecto por la norma penal común, señalándose los aspectos básicos de todo fraude “el uso de engaños y el aprovechamiento de errores”, así como el resultado de tales conductas “omisión en el pago total o parcial de algún tributo”, tal definición en lo sustancial es la que se ha mantenido hasta nuestros días.

<sup>38</sup> González Rodríguez Alfonso. La Justicia Tributaria en México. Editorial Jus. 1ª ed México 1992 Pág. 261.

<sup>39</sup> Urbánan Nandayapa. Arturo. Los Delitos Fiscales en México 2. 1ª edición. Sicco México. 1997. Pág. 14.

D) Adicionalmente a las anteriores, los jueces podían imponer suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanaran los créditos tributarios objeto de la defraudación.”<sup>35</sup>

Como se observa, en este ordenamiento no se define de manera genérica el fraude tributario, únicamente el legislador detalla conductas que a su juicio son constitutivas de defraudación fiscal; es decir, la Ley en análisis señalaba casuísticamente los numerosos hechos que conculcaban el bien que jurídicamente se intentaba tutelar por dicha legislación.

“La Ley de defraudación impositiva en materia federal tuvo una vida fugaz. Estuvo vigente sólo el año de 1948; sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha Ley, tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes.”<sup>36</sup>

El maestro F. Flores Zavala, explica: “a partir de la Ley Penal de defraudación impositiva en materia Fiscal expedida en diciembre de 1947, el fraude al Fisco constituye un delito castigado con pena corporal. Las disposiciones de la Ley citada se incorporaron al Código Fiscal de la Federación por reformas que se le hicieron en diciembre de 1948.”<sup>37</sup>

Los actos o hechos constitutivos del delito podían consistir no solo en simulaciones, ocultaciones o falsedades que tuvieran como objeto la evasión del impuesto, sino la simple declaración de utilidades o ingresos en cantidades menores a las realmente obtenidas, o la renuencia o negativa a proporcionar datos o informes a las autoridades fiscales.

Para el ejercicio de la acción penal era necesario que las autoridades fiscales declararan que, a su juicio, se había cometido el delito, con lo cual se prejugaba.

Por otra parte, el castigo privativo de la libertad se acordaría por el juez, sin perjuicio de las sanciones que impusiera la autoridad administrativa. Con ello se confirmaba una tendencia ya observada en leyes anteriores: la duplicidad de las penas por el mismo hecho.

Las sanciones no se aplicarían si el sujeto pasivo cubría las prestaciones antes de que los agentes fiscales tuvieran conocimiento de la omisión.

---

<sup>35</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero – marzo 1997. Pág. 42 a 45.

<sup>36</sup> Hernández Esparza, Abdón. El delito de defraudación Fiscal. 1ª edición. Botas, México 1962. Pág. 45.

<sup>37</sup> citado por Reyes Vera Ramón. Principios de Derecho Penal Tributario. Revista Lex 3ª época, año 1, no. 2, agosto 1995. México. Pág. 48.

“Las penalidades que se aplicaban eran las siguientes:

- A) De tres meses a dos años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a cincuenta mil pesos.
- B) De dos a nueve años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese superior a cincuenta mil pesos.
- C) De tres meses a nueve años si la cuantía de lo defraudado o lo que se intentó defraudar no se podía determinar.”<sup>40</sup>

El Código Fiscal del 30 de diciembre de 1938 se modificó por Decreto de 29 de diciembre de 1948, creándose un capítulo especial para infracciones y sanciones, en el que aparecía consignado expresamente el delito de defraudación como sigue:

ARTICULO 270. Comete el delito de defraudación, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose del error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos.

Los delitos fiscales sólo podían ser de comisión intencional y para proceder criminalmente en contra de los responsables era necesario que la Secretaría de Hacienda declarara previamente que el Fisco había sufrido perjuicio o podía haberlo sufrido.

No se aplicarían las sanciones y se sobreesería el proceso, si se pagaban las prestaciones fiscales antes de que el Ministerio Público formulara conclusiones, o en el caso en que el inculcado hubiera celebrado convenio con la Secretaría de Hacienda, depurando su situación fiscal y otorgando garantía suficiente.

Dicho Código fue abrogado por el de 30 de diciembre de 1966, consignándose el delito de defraudación en el artículo 71, con reglas similares para las querellas y sobreseimientos.

---

<sup>40</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero – marzo 1997. Pág. 45 – 46.

## D.- Código Fiscal de la Federación de 1967.

El tipo penal en estudio, se mantuvo en lo sustancial sin cambios hasta la entrada en vigor del Código Fiscal Federal de 1967. Aquí la regulación normativa estaba fijada por los artículos 71 al 74; el nombre del tipo penal ahora es "Defraudación Fiscal", se sigue estableciendo un sistema dual de clasificación, por una parte la definición de fraude tributario genérico y por la otra los supuestos casuísticos correspondientes.

El artículo 72 señalaba los actos que se asimilaban a la Defraudación Fiscal, en lo básico se seguía el catálogo de fraudes autónomos establecidos desde 1949, haciéndose hincapié en los supuestos de uso de estampillas o marbetes a que se refería la Ley del Timbre. Así mismo se fija como fraude autónomo el beneficio indebido de subsidios o estímulos fiscales.

El artículo 73 fija la punibilidad aplicable señalando pena privativa de libertad en los términos y supuestos siguientes:

- A) De tres meses a seis años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a doscientos cincuenta mil pesos.
- B) De dos a nueve años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese superior a doscientos cincuenta mil pesos.
- C) De tres meses a nueve años si la cuantía de lo defraudado o lo que se intentó defraudar no se podía determinar.

## E.- Código Fiscal de la Federación de 1982.

En octubre de 1982 entra en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación, ahora el tipo penal que estudiamos está contemplado en el Capítulo Segundo del Título Cuarto denominado “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, los artículos que lo regulan son el 108 y 109, se titula “Defraudación Fiscal”.

“En el artículo 108 se consigna el supuesto de la defraudación fiscal genérica, con la salvedad de que se habla ahora de que el resultado obtenido sea “omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido”, siempre en perjuicio del fisco federal. Es decir, se sustituye el término impuesto por el de contribuciones, en concordancia con el artículo segundo del propio Código Fiscal.

En el mismo ordenamiento, en su artículo 109, contempla los actos asimilables a la defraudación fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, en su versión original, fue considerado como uno de los mejores y más avanzados del mundo. Lamentablemente, con nuevos textos y sucesivas reformas, fue declinando su calidad primigenia hasta convertirse en un ordenamiento represivo.

En el título IV del Código, las infracciones fiscales se clasificaban en tres grupos:

- 1) infracciones no constitutivas de omisiones de impuestos,
- 2) infracciones constitutivas de omisiones de impuestos,
- 3) infracciones tipificadas como delitos.

Las dos primeras eran sancionables con multas y las últimas con penas privativas de libertad.”<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> González Rodríguez Alfonso. La Justicia Tributaria en México. Editorial Jus. 1ª edición México 1992.

## F.- Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997 y exposición de Motivos de la Reforma al Código Fiscal de la Federación de 1997.

Con motivo de los constantes cambios que enfrenta nuestro país y economía, se establecieron *modificaciones* a distintas leyes financieras de nuestro país, y el Código Fiscal de la Federación, no fue la excepción.

A pesar de necesitar la legislación fiscal, una imagen de confianza y credibilidad en los particulares, esta incrementó la represividad en lo que al delito de Defraudación Fiscal concierne.

Varias fueron las modificaciones efectuadas, y esta su razón y justificación proporcionada por el Poder Ejecutivo.

En lo que concierne a la Defraudación Fiscal, la exposición de motivos de la Ley de ingresos de la federación para el ejercicio de 1997 dispone:

“En 1996, los esfuerzos de la administración tributaria se han dirigido a contener la evasión y la elusión fiscales. Los resultados de esta estrategia se empiezan a observar. No obstante, la importante tarea de destinar mayores recursos al gasto social y a la inversión pública para superar rezagos en ambas áreas, y la inconveniencia de elevar las tasas impositivas en las condiciones actuales de nuestra economía, obligan a intensificar los esfuerzos de la administración tributaria y de la política fiscal para fortalecer la recaudación.

Atendiendo a lo anterior, no se proponen a ese honorable Congreso de la Unión reformas fiscales que signifiquen incremento de las tasas impositivas para los contribuyentes. El conjunto de reformas propuesto enfatiza, más bien, la necesidad de intensificar el combate a las conductas de incumplimiento cerrando avenidas de evasión y elusión fiscales. Esto permitirá consolidar los esfuerzos para modernizar el sistema fiscal mexicano, encaminados hacia el establecimiento de una base de contribuyentes cada vez más amplia y con una distribución más equitativa de la carga fiscal, en concordancia con los principios contenidos en nuestra Constitución.”

La exposición de motivos de la Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales dispone:

“El delito de defraudación fiscal, que se castiga hoy con pena de tres meses a seis años de prisión cuando el monto de lo defraudado no excede de cien mil pesos, y con pena de tres a nueve años de prisión cuando excede de esa cantidad, sufre una importante transformación.

Se crea una nueva categoría intermedia de penalidad, para lograr un sistema sancionatorio más justo y progresivo, con efectos de atenuación para quienes hubieran omitido el pago de contribuciones o se hubieren beneficiado indebidamente en perjuicio del fisco federal por montos menores y medios.

Se aumentan las sumas determinantes de las penas del delito de que se trata, con un efecto benéfico que reduce efectivamente las sanciones aplicables en todos los casos.

En cambio, para dirigir selectivamente la acción de la autoridad hacia las conductas más reprochables, se crea la figura de la defraudación fiscal calificada, con la finalidad de aplicarse en aquellos casos, expresamente previstos, en que la conducta desplegada por el sujeto activo revele un dolo más acentuado.

En el mismo orden de ideas, se considera por primera vez como figura delictiva, la defraudación que tenga por objeto el omitir total o parcialmente el pago provisional de alguna contribución. Ello porque se trata de una verdadera laguna legal en la que evidentemente concurren todos los elementos de lo que hoy conocemos como delito, incluyendo por supuesto el daño derivado de la falta de oportunidad en la recaudación de las contribuciones, sin que tal conducta tuviere reservada sanción alguna, con el pernicioso efecto de favorecer el pago extemporáneo.”

El marcado combate a la tendencia generalizada de incumplir con el pago de las contribuciones continua. La necesidad de incrementar la recaudación de las contribuciones y hacer de ésta lo más eficaz posible, destinándolas al gasto público, sigue latente. La reflexión legal acerca de la problemática, justifica la represividad jurídica a cambio de no modificar los porcentajes de las tasas impositivas.

La pretensión de las autoridades fiscales se manifiesta en cerrar a toda costa la posibilidad jurídica de no cumplir con el pago de las contribuciones bajo la tutela de la propia Ley que con sus imprecisiones la fomenta.

Se deja sentir la potencialidad coercitiva del Derecho Fiscal con apoyo en las sanciones elevadas y de carácter penal que se establecen para los ejecutores de los delitos fiscales y se amplía el número de supuestos jurídicos de defraudar abarcando la totalidad de las forma de pago a utilizar por los que tienen la obligación de hacerlo.

## G.- Marco Jurídico Vigente de la Defraudación Fiscal.

Variados son los ordenamientos que dentro de nuestro contexto territorial incluyen en sus ordenanzas aspectos que se relacionan con la Defraudación Fiscal, el establecimiento de sus sanciones o de su aplicación, la competencia de las autoridades concededoras, etc.

Los preceptos que pudieren relacionarse con la Defraudación, son múltiples desde los que tienen que ver con el establecimiento y facultades de Ley, hasta con las cuestiones de garantías en el desarrollo del proceso penal por el delito. De todas estas, se citarán las más relevantes.

### G.1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“Artículo 1º.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución. las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.”<sup>42</sup>

Todas las actuaciones jurídicas efectuadas por la autoridad deben sujetarse a los lineamientos que las leyes establezcan, si estas se rompiesen, el particular, en el presente caso el contribuyente podría recurrir en cualquier momento a los tribunales competentes para restaurar la legalidad quebrantada.

“Artículo 14.- A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan la formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una Ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”<sup>43</sup>

Las sanciones aplicables al delito de Defraudación Fiscal, deberán ser determinadas y aplicadas por los tribunales judiciales competentes, estos se regirán por los lineamientos que las leyes establezcan en apego a la Constitución.

La protección de la seguridad jurídica de los individuos y aplicándolo al presente de los contribuyentes, aun y fueren delincuentes, está respaldada por este precepto, impidiendo la sanción de las conductas por analogía o mayoría de razón, estableciendo que será solo siempre y cuando una pena esté prevista en Ley con anterioridad y que se trate específicamente de la conducta a reprimir.

---

<sup>42</sup> Ver Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>43</sup> Idem.

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

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la Ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado. . .

Las autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”<sup>44</sup>

Este precepto constitucional protege tanto la garantía de legalidad, como indica las condiciones para determinados actos de autoridad. como las ordenes de aprehensión, de cateo, la orden ministerial de detención y por supuesto de la visita domiciliaria.

“Artículo 21.- La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.”<sup>45</sup>

Esto como se comentó, rige la autoridad competente para conocer del delito de Defraudación Fiscal y en su momento de imponerle y hacer efectiva la sanción correspondiente. Evitando probables abusos por parte de los funcionarios de la autoridad administrativa para con los contribuyentes en busca de ocasionar en ellos temor dirigido y sacar provecho de tal situación.

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> Ver Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>45</sup> Idem.

<sup>46</sup> Idem.

## G.2.- Código Fiscal de la Federación.

En el Código Fiscal de la Federación se contemplan las disposiciones de mayor relevancia para el dispositivo jurídico, sobre los actos que tengan relación, con el delito en cuestión.

Los artículos que tienen incidencia sobre la Defraudación Fiscal son los siguientes:

- Artículo 42, párrafo I, fracción IV.- Facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de allegarse pruebas necesarias para formular querrela tratándose de Delitos Fiscales y para actuar como coadyuvantes del Ministerio Público Federal.
- Artículo 92.- Requisitos para proceder penalmente por los delitos fiscales.
- Artículo 94.- Autoridad competente para imponer sanción pecuniaria en los delitos.
- Artículo 95.- Responsables de los delitos fiscales.
- Artículo 96.- Encubrimiento en los delitos fiscales.
- Artículo 97.- Pena para los funcionarios o empleados públicos que participen en la comisión de un delito fiscal.
- Artículo 98.- La Tentativa en los delitos fiscales.
- Artículo 99.- Pena por delito continuado.
- Artículo 100.- Prescripción de la acción penal por delitos fiscales.
- Artículo 101.- Condena condicional, sustitución y conmutación de sanciones por delitos fiscales.
- Artículo 108.- Tipificación del delito de Defraudación Fiscal.
- Artículo 109.- Actos que se asimilan al delito de Defraudación Fiscal.

**PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.**

**CAPÍTULO IV.- CONSIDERACIONES CONCEPTUALES  
EN TORNO A LA DEFRAUDACIÓN  
FISCAL EN MÉXICO**

## CAPITULO IV.- Consideraciones Conceptuales en torno a la Defraudación Fiscal.

### A.- Obligación Constitucional de Contribuir al Gasto Público.

En todo sistema jurídico, el Estado a efecto de cumplir cabalmente con sus funciones así como proporcionar los servicios necesarios a los individuos sometidos bajo su régimen, busca la forma de allegarse recursos suficientes para sufragar los gastos que conlleva dicha tarea. Es en ese sentido, que el Estado establece los dispositivos y crea los mecanismos adecuados para obtener los recursos que el propio necesita, como ya se dijo, para realizar oportunamente sus funciones y mantener armónicamente las diferentes actividades individuales y colectivas de las personas que lo integran.

“Los gobiernos de todos los países están ya plenamente convencidos de la importancia de allegarse de recursos y de que sin la colaboración pecuniaria, ya voluntaria o ya obligatoria de sus gobernados no es posible siquiera el sostenimiento institucional del Poder Público.”<sup>47</sup>

Dado que corresponde al Estado, la satisfacción de tres tipos de necesidades dentro de la sociedad ( según lo han definido algunos intelectuales de la materia ); las que buscan satisfacer las órbitas individual, colectiva y las de carácter público; dentro de estas últimas están “las de conservación del orden interior ( policía ), la de defensa exterior ( ejército ) y la de impartición de justicia ( tribunales );”<sup>48</sup> teniendo que realizar para satisfacer estas necesidades “las funciones Legislativa, la Jurisdiccional y la Administrativa;”<sup>49</sup> la relevancia de los recursos suficientes para llevar al cabo correctamente todas y cada una de ellas, es radical.

Hoy en día, las actividades humanas presentan progresivamente un perfeccionamiento y tecnificación, lo que exige en primer término reciprocidad del órgano gubernamental; y en segundo, tal tecnificación, exige una mayor erogación del propio órgano.

De tal suerte, con el propósito de mantener constantes y efectivas las actividades necesarias para llevar a cabo las funciones precitadas, el Estado dispone diversas formas a través de las cuales, puede obtener los recursos que le sean suficientes para cumplir con tales funciones; dentro de las que se encuentran “por vía de Derecho Privado los que obtenga provenientes de su actividad industrial y comercial mediante empresas públicas, cuando realice contratos, cuando obtiene regalías derivadas de la explotación de patentes, marcas o derechos de autor, así como los que recibe en calidad de dividendos por acciones en sociedades mercantiles o bien cuando es beneficiado por algún Legado; y por vía de Derecho Público los empréstitos y los tributos.”<sup>50</sup>

<sup>47</sup> Mabarak Cerecedo. Doricela. Derecho Penal Fiscal. 1ª ed. Lazcano Garza Editores. México 1993. Pág. XIII

<sup>48</sup> Garza Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. Porrúa. México 1994. Pág. 9 a 12.

<sup>49</sup> Fraga Gabino, Derecho Administrativo. 31ª ed. Porrúa. México 1992. Pág. 26 a 66.

<sup>50</sup> Martínez Morales Rafael. Derecho Administrativo. Harla. México Pág. 82 a 84.

En la actualidad, dentro de la gama de medios con los que cuenta el Estado moderno para la obtención de recursos para el desarrollo de sus actividades y cumplimiento de sus funciones, la más destacada e importante forma revestida de efectividad, es la de las contribuciones y dentro de éstas es a través del establecimiento y cobro de los impuestos.

Estos ( los impuestos ) “tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones,”<sup>51</sup> y su sistema de recaudación, se ha perfeccionado y modernizado a lo largo de la historia y de acuerdo a las necesidades propias de cada Estado, pues los mismos representan el principal ingreso de los fondos indispensables para llevar a cabo las multicitadas actividades y funciones de las que es titular el Estado.

Al igual que en todo Estado; en nuestro contexto, es reconocida la importancia que se atribuye a los impuestos en el desarrollo y funcionamiento de nuestro sistema, ya que se reconoce que “para el financiamiento adecuado y solvente de sus actividades el gobierno debe recurrir a los impuestos,”<sup>52</sup> puesto que sin el importe que estos representan en el renglón de ingresos del Estado Mexicano, se perdería en gran medida una considerable parte de captación de recursos y con ello, un desequilibrio en los ingresos y egresos de nuestro Estado.

Es por ello que nuestro Estado Mexicano reconociendo la trascendencia del establecimiento y la correcta recaudación de los tributos establece como obligación elevada al carácter de constitucional el pago de los mismos. Así el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone: “Son obligaciones de los ciudadanos mexicanos . . . Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Esto, no se trata sólo de un pronunciamiento cívico ( aún que lleve intrínseco ese carácter ), sino que se trata de una verdadera obligación jurídica, a la que se encuentra sometido todo individuo que realice una actividad contemplada en el supuesto que establece la norma tributaria.

No hay lugar a discusión, se trata pues de una obligación jurídica impuesta a todos los individuos que se encuentren sometidos a las leyes de nuestro país, en tanto que su conducta se encuentre condicionada al pago de alguna contribución.

Además, se percibe del texto constitucional que la obligación consiste en la aportación de las contribuciones, esto, pues la noción de impuesto como un gravamen establecido por el soberano matizado con tintes de tributo, situación propia de los Estados cuyo Gobierno es representado por una sola persona, ha venido evolucionando a la noción de contribución, misma que se contempla en las leyes reglamentarias correspondientes, como auto determinable por parte de los individuos que se encuentren sometidos bajo el régimen de dicho Gobierno; esto, actualmente es comúnmente aceptado como característica intrínseca de los estados modernos, adquiriendo el término un aspecto de voluntariedad.

---

<sup>51</sup> Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa 31ª ed. México 1995. Pág. 285.

<sup>52</sup> Plan Nacional de Desarrollo 1995 – 2000.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo retomando el término contribución que se emplea en el artículo 31 fracción IV constitucional, hace la clasificación y definición de las contribuciones de la siguiente forma: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; debiendo entender por contribución la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas o morales que la Ley establece a su cargo,<sup>53</sup> independientemente la situación, ya sea jurídica o contable que le origine.

Esto significa que la clasificación y definición de las contribuciones del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación en relación a la disposición del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, le dan el mismo carácter de obligatoriedad tanto al impuesto como a los otros diferentes conceptos señalados en este precepto. Lo que lleva implícito una generalización en lo referente al posible cobro coactivo de los mismos en la medida en que tales conceptos no sean cubiertos voluntaria y espontáneamente por los sujetos a cargo de los cuales está estipulada la obligación.

El objetivo del Derecho contenido en las disposiciones fiscales, es precisamente regular las relaciones que se motiven por causa de la función de recaudación de las contribuciones entre la autoridad Hacendaria y sus funcionarios y los sujetos pasivos de la obligación fiscal, es decir, los contribuyentes; así como propiciar que el contribuyente cumpla espontáneamente con sus obligaciones de la materia y con el correcto y oportuno pago de la correspondiente contribución, específicamente de los impuestos.

Así, las obligaciones en la materia, no se concretan al oportuno y cabal pago de las contribuciones como pudiere suponerse, sino que además impone a los contribuyentes de los diferentes conceptos una gama de obligaciones de diverso carácter que deben cumplir. Estas obligaciones pueden ser de dar, hacer, no hacer o tolerar. Tal como proporcionar documentación dentro de los plazos que la autoridad establezca, formular, calcular las cantidades a pagar por concepto de contribuciones y presentar la respectiva declaración, recibir las "aleatorias"<sup>54</sup> visitas domiciliarias que se le programen, así como proporcionar la documentación contable a efecto de ser objeto de revisión por parte de la autoridad fiscalizadora, entre tantas otras.

Sin embargo, no todos los sujetos integrantes de nuestra sociedad ( sean éstos personas físicas o morales ) que se encuentran obligados al pago de los impuestos o a cubrir alguna contribución conforme lo establecen las leyes fiscales en la medida en que se ubiquen en el hecho generador, así como responder con las diferentes obligaciones de carácter tributario a que están afectos, cumplen con tal deber de manera constante y espontánea, lo que obliga al Estado a prever ese incumplimiento; toda vez que ésta obligación representa "un ingreso seguro y necesario para el Estado, que éste tiene que garantizar en forma debida".<sup>55</sup>

<sup>53</sup> Galindo Garfias, Ignacio. Comentario al artículo 31 constitucional. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada. Poder Judicial de la Federación. Consejo de la Judicatura Federal. U.N.A.M. 9ª edición. México 1997. Pág. 408.

<sup>54</sup> Se menciona como aleatorias, pues esa debe ser la característica primordial de tales facultades de comprobación de las que dispone la autoridad fiscalizadora, ya que de lo contrario se considerarían presuntamente dirigidas.

<sup>55</sup> Arrijo Vizcaino. Adolfo. Derecho Fiscal. Themis 4ª ed. México 1988. Pág. 320.

En este sentido, considerando que “El Estado, por ser un ente social, jurídico y político, caracterizado esencialmente por la calidad de soberano, está dotado del poder de establecer normas de carácter general, abstracto impersonal y coercitivo, que le permitan asegurar tanto su permanencia como su voluntad para lograr el bien de la colectividad, bien cuya satisfacción justifica que el Estado haya sido creado y que subsista,”<sup>56</sup> implica también la tarea de cubrir el aspecto “negativo” de la obligación tributaria; esto es, el realizar acciones tendientes a vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de todos y cada uno de los contribuyentes que se encuentren sujetos a los dispositivos tributarios.

Es entonces, cuando el Estado, previendo dicho aspecto negativo de las contribuciones, crea las instituciones encargadas de llevar a cabo la recaudación de las mismas y le otorga a las estas instituciones el poder coercitivo para hacer efectiva la vigilancia, revisión, inspección y en su caso la liquidación forzosa de las mismas en el supuesto en que el contribuyente no cumpliera espontáneamente con su obligación.

“La importancia que para la subsistencia, progreso y desarrollo de la comunidad tiene hoy el que los contribuyentes satisfagan las deudas fiscales al Erario se comprende fácilmente si se tienen en cuenta los cometidos que cumple el actual Estado social. Frente al Estado liberal, que era fundamentalmente un Estado gendarme o policía, cuya misión primordial estribaba en garantizar a los ciudadanos el tranquilo disfrute de su parcela de autonomía, prohibiendo la injerencia de los demás, el Estado social de nuestros días realiza, además de esa esencial función compatibilizadora de libertades, una actividad propulsora y de desarrollo tendiente a transformar las condiciones de vida y a asegurar el progreso. Para llevar a cabo esta actividad propulsora y de desarrollo, el Estado necesita medios económicos que ha de obtener especialmente a través del sistema tributario, llamado a convertirse en el marco de un Estado social de Derecho, en un medio a través del cual se consiga una justa redistribución de la riqueza”.<sup>57</sup>

Lo anterior refleja la necesidad imperante de perfeccionar los mecanismos, tanto de establecimiento, como de efectivo cobro de las contribuciones en todos los niveles, puesto que de ello depende también ( en el caso del Estado mexicano ) un equilibrio en las finanzas de las Entidades Federativas y por ende de la Federación en sí.

Tanto la Federación como los Estados tienen facultades para imponer, mediante leyes que expidan el poder legislativo ( Congreso federal y Legislaturas locales respectivamente ), las contribuciones destinadas a atender debidamente las necesidades de la colectividad de acuerdo con los presupuestos de egresos que se formulen para ese efecto.

---

<sup>56</sup> Reyes Tayabas, Jorge. Ensayos Jurídicos. Instituto Nacional de Ciencias Penales 1ª edición. México, 1988. Pág. 97.

<sup>57</sup> Rodríguez Mourullo. Citado por Pérez Royo Fernando. La Represión del Fraude Tributario y el nuevo Delito Fiscal. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año XI número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 199.

Por otro lado, con el objeto de inducir al pago de las contribuciones, tomado como presupuesto el incumplimiento de las obligaciones tributarias, el Estado ha dispuesto medidas represivas que van desde un carácter pecuniario, hasta la interminablemente discutible tipificación de figuras delictivas y con éstas la posibilidad de ser sancionados con pena privativa de libertad.

No obstante; tras del deber cívico de contribuir para el Gasto Público, tras la obligación jurídicamente establecida, tras el procedimiento forzoso de cobro e incluso la posibilidad jurídica de sanciones tanto pecuniarias como privativas de libertad; una gran cantidad de contribuyentes continúa con la práctica de no cubrir ni cumplir las diferentes obligaciones fiscales que les han sido impuestas. No se intenta ahora sólo dejar de cumplir, sino que se trata de sacar incluso un beneficio con el hecho de dejar de cumplir, perjudicando con ello la estabilidad jurídica financiera del sistema tributario.

“En esta época de grandes retos tanto económicos como políticos, la actividad tributaria del Estado ha cobrado una gran relevancia, el Fisco, órgano encargado de percibir los tributos, ha ido día tras día, buscando nuevas fórmulas jurídicas, económicas, contables y administrativas que al mismo tiempo que aumenten y amplíen dentro de los causes legales, la carga tributaria, posibiliten un mejor y más fiel cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Para ello el Fisco ha venido manejando una serie de instrumentos que tienen como finalidad posibilitar el oportuno y adecuado pago de las contribuciones. Estos instrumentos que maneja la autoridad fiscal van desde las importantes campañas de concientización fiscal, los programas de simplificación de obligaciones, la capacitación del personal encargado de la administración tributaria, hasta la creación de disposiciones legales tendientes a lograr el fiel y oportuno pago de las precitadas contribuciones. Dentro de estas disposiciones destacan de manera muy importante las que se refieren a las infracciones y sanciones y a los delitos fiscales.”<sup>58</sup>

El cabal y oportuno pago de las contribuciones es una obligación cuyo incumplimiento trae como ya se mencionó, una consecuencia jurídica inmediata para el contribuyente que en un determinado momento resultare, además de incumplido, consciente defraudador fiscal, la imposición de una sanción. Tal sanción supuestamente tiene como finalidad fomentar el cumplimiento “voluntario” de las obligaciones fiscales. Hasta nuestros días la falta de una voluntariedad en el renglón de las obligaciones fiscales merma considerablemente la situación jurídico financiera de nuestro país; ¿cuál es entonces el medio acorde y eficaz para evitar el incumplimiento de las obligaciones de carácter tributario?, ¿en qué radica la falta de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales? ¿serán acordes a la situación actual de conformidad al porcentaje de cumplimiento de las obligaciones fiscales las medidas con las que nuestra legislación en la materia cuenta?

Definitivamente entonces, corresponde al Estado moderno buscar las técnicas, métodos, medios y sistemas adecuados que no sólo contribuyan superficialmente al desarrollo del sistema y estructura fiscales, sino verdaderamente establecer aportaciones de carácter preventivo a tales conductas que resultan indiscutiblemente dañinas.

---

<sup>58</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal. 1ª ed. Lazcano Garza Editores. México 1993. Pág.XIII.

## B.- Diferencia entre Delito e Infracción Fiscal.

El objetivo primordial del Derecho en general, es el de dictar las normas a las que se ajuste la conducta de los individuos que se encuentran sometidos a su competencia. No obstante, en múltiples ocasiones los lineamientos establecidos por el Derecho no son cumplidos en su totalidad. Dentro de las actividades reguladas por el Derecho Fiscal, no se da la excepción.

En el Código y leyes fiscales, se establecen las bases conforme a las cuales los individuos según lo marcado por la Constitución, deben contribuir conforme a sus ingresos y actos que estos realicen, por los cuales están obligados al pago de dicha contribución.

Pero también, dentro del ámbito de las relaciones individuales y de éstos con las autoridades que los someten en materia fiscal, se ejecutan conductas que rompen la armonía de tales relaciones e incumplen mandatos impuestos por las mencionadas autoridades fiscales y sus instituciones.

Las conductas que rompen e incumplen las disposiciones dictadas por la autoridad para el correcto funcionamiento de la misma se conocen como **infracciones**, mientras que las conductas que vulneran y transgreden las disposiciones de carácter punitivo afectando los bienes jurídicos trascendentales tanto para el ser humano como para el ente jurídico político que establece dicho ordenamiento, se consideran **delitos**.

Estos los delitos, han sido definidos como “la infracción a la Ley del Estado, promulgada para la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso.”<sup>59</sup> Y es una vez ejecutado el acto y dadas las consecuencias, que se activa el dispositivo jurídico punitivo regulador y sancionador de las conductas contrarias al Derecho, la colectividad y sus fines, que impone como consecuencia, la sanción respectiva.

Ahora bien, existen conductas cuya ejecución, vulneran bienes jurídicos de diversa índole, distintos a los comúnmente manejados y cotidianamente tratados ( vida, patrimonio, inexperiencia sexual, la salud, etc. ), que también son objeto de protección, no sea precisamente por el código punitivo, pero sí por un ordenamiento administrativo.

¿ En qué estriba la diferencia entre una conducta ilícita meramente penal y una conducta ilícita de carácter administrativo ? Según lo manifiesta Serrano Gómez, “ No hay una separación clara entre el ilícito penal y el administrativo; no se puede fijar donde termina uno y donde comienza el otro. Lo mismo hay que decir entre el ilícito penal y el ilícito fiscal,”<sup>60</sup> considerando que ambas conductas llevan implícito un contenido antijurídico y que ambas producen consecuencias desagradables, sea para la autoridad administrativa o para la colectividad representada por el Estado.

---

<sup>59</sup> Pavón Vasconcelos Francisco. La causalidad en el delito. Porrúa 4ª edición México 1993. Pág. 41.

<sup>60</sup> citado por Reyes Vera Ramón. Principios de Derecho Penal Tributario. Revista Lex 3ª época. año 1. no. 2. agosto 1995. México. Pág. 47.

En cambio, para James Goldschmidt, "delito administrativo sería exclusivamente contravenir a una obligación positiva que el ciudadano tiene hacia la administración. El delito administrativo no es delito de daño, sino un delito de auxilio frustrado; la falta al deber de colaborar con la administración, es decir, el bien social."<sup>61</sup>

El contribuyente que conforme a lo establecido, realiza actos gravados, o por los cuales debe contribuir para el gasto público sea cual fuere la modalidad o tipo de contribución y ejecuta actos u omisiones dejando de cumplir con la obligación relativa a dichas disposiciones fiscales, puede cometer según su conducta una infracción a la disposición administrativa o una delito fiscal según sea el caso.

Se dijo con anterioridad que independientemente la finalidad de voluntariedad en las leyes fiscales, existen contribuyentes que no acatan tales disposiciones con la espontaneidad y oportunidad requerida, lo que ocasiona y exige de la autoridad, debido a la importancia de la recaudación de los ingresos vía tributaria, el prever dichos incumplimientos mediante recursos que propicien tal espontaneidad, y un conocido recurso previsto y establecido en Ley, es el establecimiento de medidas represivas, esto significa sanciones de tipo penal o de tipo administrativa.

La realización de una conducta ilícita de carácter fiscal puede tener ( sin perjuicio de lo que pueda tratarse posteriormente )diferentes consecuencias tanto para el contribuyente, como para la autoridad Hacendaria y para la colectividad; por lo tanto, se establecen diferentes tratamientos en lo referente a las sanciones para las infracciones y delitos de tipo fiscales.

El Código Fiscal de la Federación vigente en relación a lo dicho con anterioridad, contempla un Título específico denominado "De las Infracciones y Delitos Fiscales", y además lo divide en dos capítulos, el primero, "De las Infracciones", y el segundo, "De los Delitos Fiscales". Por consiguiente, se entiende existe una diferencia ( al menos formal ) entre las conductas establecidas en uno de los capítulo y el otro en referencia.

Por infracción fiscal se entiende que "son todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales,"<sup>62</sup> considerando que estas sólo se limitan a dejar de cumplir con la obligación fijada en Ley y aun que medie voluntariedad en la ejecución de la conducta, los resultados y consecuencias de esta, por así disponer la Ley, no son suficientes para tratarlas como comportamiento delictivo propiamente dicho, pues se refieren a deberes de disposición y colaboración directa con la autoridad administrativa, en el presente caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus órganos y unidades administrativas.

---

<sup>61</sup> Quintana Valtierra Jesús, Rojas Yañes Jorge. Derecho Tributario Mexicano 1ª ed. 1988 Trillas México Pág. 365.

<sup>62</sup> Sainz De Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho Financiero I vol. Segundo. Madrid 1985, Pág. 680.

Además, que esta infracción fiscal, que como se dijo, sólo presupone la falta de colaboración o incumplimiento en estricto sentido, "puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; la conducta ilícita es esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe."<sup>63</sup> Sin embargo, como es de estudiarse, la simple omisión de actos, o la ejecución de actos prohibidos, pueden constituir también delitos.

Entonces ¿Cuál es la diferencia entre uno y otro ?, según los doctrinarios estudiosos en la materia las principales criterios que marcan las diferencias entre la infracción y el delito fiscal, son las que a continuación se mencionan:

- ◆ La autoridad sancionadora.
- ◆ La naturaleza de la sanción.
- ◆ Los grados de ejecución legalmente aceptados.
  
- La autoridad sancionadora.

Este primer criterio se sustenta en la autoridad encargada de sancionar las conductas ilícitas, "los delitos son los que califica y sanciona la autoridad judicial. Las infracciones son las que califica y sanciona la autoridad administrativa."<sup>64</sup>

Esto significa que todo aquello calificado y sancionado por la autoridad judicial será delito y lo calificado y sancionado por la autoridad administrativa será infracción. Sólo a manera de planteamiento, la Defraudación fiscal es un ilícito calificado en Ley administrativa y sancionado por autoridad judicial.

- La naturaleza de la sanción.

Tomando como referencia el primer criterio, se sostiene en este segundo que "el contenido de la ilicitud de los hechos continua siendo siempre el mismo. Lo único que varía es la naturaleza de la sanción."<sup>65</sup>

"El delito y la infracción fiscal caen en el ámbito común de lo injusto; es decir tienen el mismo origen y sólo se separan al llegar a las consecuencias; esto es, la naturaleza específica de la *sanctio juris*, del órgano encargado de aplicarla y del procedimiento respectivo, es lo que permite establecer si nos encontramos frente a una u otra clase de ilícito; en efecto para los delitos fiscales la pena será privativa de libertad, la jurisdicción corresponderá a un órgano jurisdiccional y deberá tramitarse un proceso; en cambio para las infracciones la pena será económica, la jurisdicción corresponderá a la administración fiscal y el procedimiento será administrativo."<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> García Domínguez Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal Penal. Derecho Fiscal Penal. Cárdenas 1ª edición 1982 México Pág. 34.

<sup>64</sup> Rodríguez Lobato. Raúl. Derecho Fiscal 2ª ed. Harla México Pág. 184.

<sup>65</sup> Rodríguez Mourullo Gonzalo. Presente y Futuro del Delito Fiscal. Ediciones Civitas. España 1974. Pág. 21.

<sup>66</sup> García Domínguez. Miguel Ángel. Derecho Fiscal - Penal. Porrúa México 1994 Pág. 1 - 2.

Entonces, a pesar de la similitud en el contenido de la conducta, la diferencia se encontraría en la severidad de la sanción y de la autoridad que le diera efectividad coercitivamente.

- Los grados de ejecución legalmente aceptados.

Este tercer criterio marca como diferencia entre la figura delictiva y la mera infracción la consiste en que en los delitos el legislador aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación, es decir, la tentativa y la frustración, en cambio tratándose de infracciones por regla general se ignoran la tentativa y la frustración por lo que no se castigan.

Así entonces, como se advierte, no se puede hablar de una diferencial substancial o de fondo, aun que efectivamente "el delito por su aspecto sustancial requiere una protección más enérgica por constituir una ofensa a intereses del Estado",<sup>67</sup> pues ambas conductas se consideran típicas, antijurídicas y culpables, que dando a facultad de la autoridad etiquetarlas y procesarlas como unas o como otras en relación a los bienes jurídicos que afecten y la aceptabilidad y reclamo sociales, que se manifiesten por tales conductas.

Es así que algunas violaciones a las disposiciones de carácter fiscal ( como es el caso de la Defraudación Fiscal ), están tipificadas tanto como infracción como delito variando únicamente su procedimiento represivo en atención de sus elementos subjetivos ( en algunos de los casos objeto de discusión ); en este caso es el legislador el que considera a una misma conducta como infracción y como delito, y así configura tipos legales mixtos o ambivalentes, esto quiere decir que traen aparejada simultáneamente la competencia judicial y la administrativa; el procedimiento penal y el procedimiento administrativo, la sanción privativa de libertad y la imposición de una sanción pecuniaria ( que además en el caso de la Defraudación Fiscal también se busca hacer efectivo el crédito fiscal ); sanciones que tienen autonomía e independencia la una de la otra respecto a la aplicabilidad, ya que la Ley así lo dispone

Al respecto existe un tesis jurisprudencial que versa:

**"DEFRAUDACIÓN FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA EL CRÉDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE.**

El hecho de que una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, declare la nulidad del crédito fiscal determinado a cargo de una persona moral, es insuficiente para que el juez que conoce de la causa penal que se sigue en contra de su representante legal, por el delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, declare probado el incidente de desvanecimiento de datos, promovido por el inculpado con apoyo únicamente en aquella resolución; máxime si la nulidad se hizo desprender de una violación formal, pues ello implica que la reposición del procedimiento de comprobación fiscal ordenada, es sólo para determinados efectos; y sobre todo si el auto

---

<sup>67</sup> Martínez Gamelo, Jesús. La Investigación Ministerial Previa. Ogs editores. 1ª ed. 1996. México. Pág. 10.

de formal prisión dictado en contra del quejoso, se apoyó en diversos datos que demuestran la conducta delictiva de referencia. Asimismo, porque la citada disposición no establece como elemento del delito de defraudación fiscal, la existencia de una determinación del crédito fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

## SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión. 461/94. Jorge Galdino Niño de Rivera Velázquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.<sup>68</sup>

De lo anterior se observa que el objetivo de iniciar el procedimiento penal en contra del inculpado, no es el de asegurar el crédito fiscal, sino castigar la conducta considerada delictiva.

El hecho de que se tipifique una conducta como infracción y que posteriormente se le de el grado de delito, "puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, por justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos."<sup>69</sup>

El sistema fiscal Mexicano, ha logrado una aceptabilidad en su funcionamiento, mas no es posible sostener que se encuentra en un grado cercano a la perfección, por el contrario, el sistema fiscal Mexicano, debido a innumerables circunstancias económicas y políticas, ha tenido que sufrir las consecuentes reformas y adaptaciones a las condiciones que prevalezcan en nuestro país.

Tampoco sería posible ( en este momento del estudio ) sostener, que las estadísticas demuestran un alto índice de incumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que se establecieran como delitos algunas de las infracciones ( aunque tampoco podría negarse ).

Resulta pues, que "en el Derecho Mexicano la infracción no se distingue sustancialmente del delito, aunque si desde el punto de vista formal. Es más, el mismo hecho puede contener la categoría simultánea de delito y de infracción."<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Disco Compacto. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. 8A. XV – Febrero Tesis VI.2º385 P. Pág. 147.

<sup>69</sup> Rodríguez Mourullo Gonzalo. Presente y Futuro del Delito Fiscal. Ediciones Civitas. España 1974. Pág. 24.

<sup>70</sup> Infracciones. Sanciones y Delitos de Contrabando. Manual de Auto Estudio. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. S.H.C.P. México. 1997.

Desde el punto de vista formal, la diferencia principal siempre será proporcionada por el tratamiento que de la conducta ilícita haga el Derecho, sea imponiendo una sanción de mayor cuantía económica o pecuniaria u ordenando su procesamiento y sanción mediante tribunales judiciales, imponiendo las penalidades características distintivas de los delitos y las infracciones. Estas, por mencionar algunas, consistentes en multas y arresto hasta por treinta y seis horas para las infracciones y penas privativas de libertad para los delitos, es decir, para quienes cometan las conductas descritas en tales ordenamientos.

No considero que exista diferencia en lo que respecta a substancia entre delito e infracción; pues la intención y/o resultado de ambas es la transgresión a la normatividad sea administrativa o penal y por ende a la tranquilidad social. Para evitar este tipo de discusiones, a ambas conductas conforme a las nuevas tendencias criminológicas del Derecho, las denominaría **Crimen**, abarcando todas las conductas negativas, e independientemente de los ordenamientos en que se encontrasen se denominaría como tales variando únicamente el monto e indole de la sanción y el tribunal competente para conocerlo. Tal cual actualmente es el caso.

### C.- Derecho Penal, Derecho Penal Fiscal, Derecho Penal Administrativo.

Es evidente, conforme a lo mencionado, que una vez que algunos de los sujetos al pago de las contribuciones, contravienen las disposiciones o dejan de enterar o lo hacen de manera errónea o utilizan argucias para disminuir la base sobre la cual deben calcularse las contribuciones o se comportan con negligencia, son materia o pueden ser objeto de la sanción respectiva.

El Derecho represivo o sancionador por excelencia y tradición, es el Derecho Penal, éste desde su creación busca adaptarse lo más adecuadamente posible a las circunstancias de la sociedad y de la época en que se aplique, velando además por establecer el orden dentro de la sociedad en que se use, siempre como el último de los recursos.

Es preciso señalar como primera premisa, que el fin del Derecho Penal ha sido concebido tradicionalmente el prevenir y sancionar hechos contrarios a la convivencia social, y en su momento proporcionar al ejecutor de las conductas ilícitas la rehabilitación correspondiente.

Es en este sentido que, previendo que el comportamiento humano y sus actividades, son variadas, se han establecido diversos ordenamientos que se encargan de regular de múltiples formas tal comportamiento y en lo posible su aspecto negativo, el incumplimiento voluntario de las disposiciones legales.

El Derecho Fiscal, es el dispositivo jurídico normativo creado e institucionalizado por el hombre y aplicado por el Estado con el objeto de controlar la percepción de los tributos y regular las relaciones que se presenten entre los sujetos que en él intervienen.

Ahora bien, los impuestos como contribución, apoyarán siempre al fin del Derecho Administrativo que consiste en asegurar el orden administrativo y el desarrollo normal de la actividad propia de la autoridad administrativa competente de que se trate, pues estos le dotarán de recursos. Así, no le será aceptable tolerar conductas que representen en algunas ocasiones infracciones y que traigan como consecuencia la pérdida de ingresos, resultando entonces evidente la sanción a los mismos.

El Derecho Fiscal, ( siendo rama del Derecho Administrativo ), su finalidad principal, es y será por siempre, la oportuna, correcta y eficaz recaudación de las contribuciones que aporten al Estado los ingresos sustentables y suficientes para llevar a cabo y cumplir formal y cabalmente con sus deberes jurídicos, para con la sociedad de la que es rector.

Esto representa la determinación para la cual fueron institucionalizadas tales ramas del Derecho ( el Administrativo y el Penal ), y por supuesto dotadas de autonomía, pues tanto es preciso por un lado planear, regular, reglamentar y asegurar las actividades administrativas ( llevadas a cabo por el Estado ), y por el otro proteger los bienes jurídicos tanto de los individuos como de la colectividad, representada ésta por el Orden Público, protegido y garantizado por los organismos estatales creados para tales efectos.

Así pues, ambas ramas se ocupan de cuestiones de índole distinta en esencia, siendo autónomas una respecto de otra, aunque en algunas ocasiones dadas las circunstancias pueden relacionarse entre sí, sin depender la primera de la segunda ni viceversa.

Resulta de manera conveniente, precisar también que el Derecho Fiscal según la clasificación tradicional de las ramas del Derecho<sup>71</sup>, es una rama del Derecho Financiero y éste a su vez del Derecho Administrativo. Cuestión que motiva en algunos momentos el manejar para algunos doctrinarios en la materia de manera indistinta la parte del Derecho que regula la parte negativa como Derecho Penal Tributario, Fiscal o Derecho Penal Administrativo.

Sin embargo, cuando se presentan dentro del ámbito, esfera y competencia administrativa, esto es dentro del ámbito, esfera y competencia fiscal, conductas señaladas como delictivas, surge la tendencia a manejar la autonomía e independencia de una especie punitiva gendarme de los intereses tributarios.

Retomando la idea que, a través de la comisión de los delitos se realiza “un ataque al Orden Público que la Ley quiere restablecer”<sup>72</sup>, que se violan o transgreden las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos y su patrimonio; y que de la realización de conductas consideradas como infracción “no cumplir el deber impuesto por la Ley”<sup>73</sup>, se contravienen las reglas relativas a la buena marcha de la Administración Pública, pareciere marcada la distinción.

---

<sup>71</sup> Clasificación que se considera actualmente se realizó para efectos académicos, pues en todas las ramas del Derecho, tiene participación el Estado y beneficio o interés la colectividad, lo que le da un aspecto

<sup>72</sup> Infracciones, Sanciones y Delitos de Contrabando. Manual de Auto Estudio. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. S.H.C.P. México. 1997.

<sup>73</sup> Op. Cit.

Aquí es donde surge a lo que se ha denominado Derecho Penal Tributario o Derecho Penal Fiscal, este se considera "el sistema de sanciones para evitar la violación de las normas tributarias,"<sup>74</sup> sosteniendo que goza de autonomía sustentándolo en que dicha disciplina ha surgido como consecuencia de la comisión de conductas ilícitas que contravienen las disposiciones fiscales que deben ser sancionadas por la autoridad específica a la que se afectó con dicha conducta sin necesitar el auxilio de tribunales, con lo que se retrasaría o entorpecería la función propia de la autoridad fiscal.

Otro concepto del Derecho Penal Fiscal, es el que aporta el maestro Gregorio Sánchez León, quien lo define como "un conjunto de normas jurídicas que establecen las penas como consecuencia de la falta de cumplimiento a las disposiciones legales fiscales, que garantizan los intereses del fisco y establecen deberes para con el mismo."<sup>75</sup>

De esta forma, en atención a las aportaciones doctrinarias, el Derecho Penal Administrativo puede constituirse por "el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración una pena determinada,"<sup>76</sup> o como el conjunto de normas que garantizan "bajo amenaza de una pena dirigida contra los particulares, el cumplimiento de un deber particular con respecto a la Administración."<sup>77</sup>

Adolfo Merkl, agrega una nota importante y distintiva de el Derecho Penal Administrativo, diciendo que "consiste en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas. Lo esencial del Derecho Penal Administrativo es la imposición de la sanción por medio de una autoridad administrativa y no la ejecución de la misma."<sup>78</sup> Lo que abre posibilidad, a que el Derecho Penal Administrativo limite su competencia al establecimiento de una conducta delictiva, delegando en las autoridades judiciales la posible ejecución de la misma.

Otros como Andreozzi sostienen ( según Ramón Reyes Vera ) "que el derecho penal administrativo y en particular el derecho penal tributario constituye una desmembración del derecho penal común, con personalismo propio, que está a la espera de su correcta limitación y de su léxico adecuado. Es un espíritu que espera el cuerpo que lo encarne adecuadamente".<sup>79</sup> aseveración que sutilmente supone la falta de perfeccionamiento de la rama en comento, no su imperfección, sino su perfectibilidad. Esta rama del Derecho o desmembración como es llamada por el doctrinario, "de ninguna manera se puede considerar novedosa, más bien, olvidada por los estudiosos y que hoy presenta la necesidad de analizarla con mayor cuidado."<sup>80</sup>

<sup>74</sup> Carretero Perez Adolfo. Derecho Financiero. Santillana 1ª edición Madrid 1968 Pág. 487.

<sup>75</sup> Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas editor 7ª edición México 1986 Pág. 355.

<sup>76</sup> Jiménez de Asúa. Luis citado por Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 113 .

<sup>77</sup> Soler Sebastián, citado por Lomeli Cerezo, Margarita. Op. Cit. Pág. 113.

<sup>78</sup> Op. Cit. Pág. 114 .

<sup>79</sup> Reyes Vera Ramón. Principios de Derecho Penal Tributario. Lex 3ª época año 1 agosto 1995 numero 2 México Pág. 48.

<sup>80</sup> Reyes Vera Ramón. Comentarios sobre Derecho Procesal Penal Fiscal. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México enero - abril año x numero 26 México 1986 Pág. 33.

Dada la importancia que revisten las contribuciones y su efectivo cobro, la autoridad administrativa no puede rezagarse en la materia ni permitir que se continúe con la práctica de no llevar a cabo las obligaciones fiscales y con ello disminuir el patrimonio del Erario y por consecuencia del Estado.

Así se tiene que “la rama del Derecho Penal General que regula la punibilidad de las infracciones que atacan directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos constituye el Derecho Penal Común. En cambio, la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social, constituye el Derecho Penal Contravencional ( al cual se lo denomina también derecho penal administrativo ).”<sup>81</sup>

Sin embargo, aunque parte de los doctrinarios se inclinan hacia la independencia del Derecho Penal Administrativo y por ende del Fiscal, hay quienes sostienen que el Derecho Penal Fiscal no es autónomo; sino que “el Derecho Penal es uno solo, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico. Desde luego, cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen, pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía.”<sup>82</sup>

Giorgio Tesoro opina: “actualmente no se puede dudar de ninguna manera de la existencia de los delitos tributarios, mucho menos se puede dudar de que éste ( el Derecho Penal Tributario ) sea una parte del Derecho Penal común; por tanto debe excluirse que constituya una rama autónoma del Derecho; por el contrario, puede decirse que no existe un Derecho Penal Tributario, ya que las normas en cuestión entran en el Derecho Penal común, salvo las especiales adaptaciones requeridas por la especial relación tributaria que ellas deben tutelar.”<sup>83</sup>

En este sentido, se reconoce que “los delitos tipificados en los capítulos relativos de las distintas leyes administrativas constituyen lisa y llanamente delitos de naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal. Se trata de un sector del Derecho Penal que aún no ha emigrado del campo de la legislación administrativa al Código Penal, pero que no deja por ello de ser constitutivamente Derecho Penal.”<sup>84</sup>

Si en una Ley que no sea el Código Penal, se contemplan sanciones de índole punitiva como es la privación de la libertad personal a consecuencia de la violación a un mandato jurídico, la rama que lo tutela es el Derecho penal independientemente de que se encuentre descrito en una Ley de contenido distinto.

---

<sup>81</sup> Villegas. Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed. Depalma Buenos Aires 1993 Pág. 374.

<sup>82</sup> Rodríguez Lobato. Raúl. Derecho Fiscal 2ª edición. Harla México Pág. 183.

<sup>83</sup> Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 115.

<sup>84</sup> García Domínguez Miguel Ángel. Los Delitos Especiales Federales. Trillas 1ª ed. 2ª reimpresión. México 1991 Pág. 30 - 31.

Así pues, "los delitos fiscales, no están fuera del Derecho Penal, en virtud de que el Derecho Penal o Criminal está constituido por los preceptos que abarca el código correspondiente, más los registrados como delitos en cualquier otra Ley,"<sup>85</sup> respecto de la Defraudación Fiscal, se sostiene que es un delito de naturaleza penal que contraviene disposiciones fiscales, contenido y descrito en una Ley administrativa, pero juzgado y sancionado ( es decir, la aplicación de la sanción ), por tribunales judiciales.

Entonces, la diferencia entre el derecho penal común y el derecho penal tributario no estriba solamente en "el monto de las sanciones establecidas en las leyes,"<sup>86</sup> existen en tal sentido mayores consideraciones que aclaren los puntos de vista de los doctrinarios ( como los que se mencionaron con anterioridad, en la aplicabilidad del ordenamiento correspondiente ) y aferrarse a tal criterio cerraría las puertas del perfeccionamiento del Derecho Penal en otras leyes o el desarrollo de ramas especializadas y autónomas.

"Resulta obvio decir que en la denominación de Derecho Penal Administrativo v al indagar su autonomía e independencia en relación con el Derecho Penal general, no se consideran comprendidas en aquél las violaciones que, por su mayor gravedad y para reprimirlas más eficazmente, han sido tipificadas como delitos propios y verdaderos, los cuales, forman parte indiscutiblemente, del Derecho Penal común, si bien tratándose de los delitos fiscales o tributarios, las legislaciones establecen generalmente modalidades o particularidades en vista de la importancia que la relación tributaria tiene para la Administración Pública."<sup>87</sup>

En este sentido, la rama que se encarga de las sanciones a las conductas ilícitas fiscales consideradas como infracciones, sería el Derecho Penal Fiscal y gozaría de una autonomía, respecto de la imposición de multas y arresto según lo permite la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos; en tanto que las conductas ilícitas fiscales consideradas como delitos, a pesar de encontrarse en el Código Fiscal de la Federación serían reguladas por el Derecho Penal en sí, siendo de fáctica aplicación las medidas propias del Derecho Penal.

Debido a la clase de sanción que se impone al delito de Defraudación y por el tribunal que lo conoce, que primero es investigado por el Ministerio Público Federal, además de la simple denominación, se trata de un acto ilícito regulado, sancionado y procesado por el Derecho Penal, retomado en esencia por una Ley administrativa.

Se utiliza por razones de práctica jurídica y simplificación de apercibimiento por parte de los sujetos que se desarrollan bajo determinada Ley, el contemplar en ella la existencia de sanciones de tipo punitiva a los actos que ejecuta, si llegare a perjudicar la tranquilidad y buen funcionamiento, sea del Estado o de las actividades de los particulares.

---

<sup>85</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 33.

<sup>86</sup> Luqui. Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Depalma. Buenos Aires 1989. Pág. 315.

<sup>87</sup> Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 115.

## D.- La Potestad Sancionadora de La Administración Pública.

La tendencia de las corrientes doctrinarias que estudian lo relativo a la potestad sancionadora de la administración pública, del objeto de la sanción, e incluso de la sanción en sí, regularmente hacen referencia a la facultad de la imposición de las multas y la ejecución de las mismas, como causa del incumplimiento de algunas de las obligaciones fiscales que traen aparejado tal efecto, por parte de los órganos de la Administración Pública. Significa que "si el órgano sancionador encuentra que el supuesto de tales normas se ha realizado, debe imponer las consecuencias jurídicas correspondientes."<sup>88</sup>

Así, existiendo una rama del Derecho que se ocupa de la recaudación de las contribuciones y esta abarca los posibles incumplimientos de parte de algunos de los contribuyentes, será menester de la misma ser titular de la potestad jurídica de sanción a tales conductas y aplicarla. "la sanción puede ser definida como consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. La sanción encuéntrase condicionada por la realización de un supuesto."<sup>89</sup>

Conforme a lo dispuesto por el artículo 21 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dispone: "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas."<sup>90</sup>

Con fundamento en lo anterior, la Administración Pública y sus órganos, tienen la facultad conforme lo permitan las leyes respectivas, de aplicar e imponer sanciones a las conductas que lesionen o pongan en peligro el correcto desempeño de las mismas. La potestad sancionadora "Es un atributo indispensable para la realización de sus fines. Dicha potestad deriva de la propia soberanía del poder público. Debemos entenderla como la facultad concedida a la administración pública a través de un ordenamiento legal, para castigar las transgresiones que no constituyen delitos."<sup>91</sup>

Pero previo a la facultad de imponer sanciones a las conductas que no constituyan delitos, deben poseer la facultad expresa de recaudar las contribuciones, pues siendo los titulares de la recaudación de los ingresos del Estado, serán los titulares de la imposición de las sanciones a las mismas.

---

<sup>88</sup> García Maynes Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa México 43ª edición 1992. Pág. 297.

<sup>89</sup> Op. Cit. Pág. 295.

<sup>90</sup> Ver artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>91</sup> Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas 1ª ed. México 1991 Pág. 335.

Así, conforme al artículo primero de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el párrafo segundo del artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación, es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus órganos desconcentrados como el actual e innovador Servicio de Administración Tributaria según el artículo diecisiete de la misma Ley, pertenecen a la Administración Pública Federal, y estarán en base a lo dictado por la constitución facultados para imponer y aplicar las sanciones correspondientes a las infracciones que se cometan dentro de la esfera de su competencia. Pues es a ambos a quien merece la recaudación de las contribuciones.

En el caso del Derecho Fiscal, “otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras.”<sup>92</sup>

El ejercicio de la potestad tributaria, es decir, el otorgar a las autoridades Administrativas, en el presente caso, a las autoridades fiscales la facultad “consistente en castigar las violaciones a una Ley administrativa, que no constituyen delitos.”<sup>93</sup> se realiza a través del Congreso Federal y las Legislaturas Locales. Consecuentemente, esta actividad da origen a un numeroso cuerpo de normas tributarias cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos legales, puede hacerse coactivamente cuando no son cumplidas en forma espontánea por quienes se coloquen en los supuestos jurídico hipotéticos previstos por la Ley.

Esta, la potestad sancionadora, será considerada como “medio de ejercer la acción directa, o de oficio, de la administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del Poder Público, es una institución que tiene carta de naturaleza en la teoría y la práctica del Derecho Administrativo Moderno... y Dada la extensión de funciones de la Administración Pública, que es característica actual del Estado, la importancia y urgencia de los intereses generales que son objeto de su actividad, así como la necesidad de reprimir indefectiblemente las violaciones a las normas legales que protegen esos intereses, no sería factible que la Administración tuviera que recurrir a los tribunales judiciales para obtener que se sancionara a los infractores de dichas normas puesto que esto entorpecería notablemente la consecución de los fines públicos que persigue.”<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> Villegas. Hector B. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed. Depalma Buenos Aires 1993 Pág. 389.

<sup>93</sup> Acosta Romero Miguel y López Bctancourt Eduardo. Delitos Especiales. Porrúa 3ª edición México 1994 Pág. 29 – 30.

<sup>94</sup> Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 29.

Y en caso de ser necesario, con el propósito de preservar el orden social mediante el correcto funcionamiento de los órganos administrativos, de presentarse en la práctica una conducta que intente vulnerar tal estabilidad, aparecerá la coactividad, elemento característico e intrínseco del Derecho, para asegurar el orden y en su momento restablecerlo. "El contenido de la coactividad es, como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho, pues la esencia de ésta " consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado."<sup>95</sup>

"Ambas potestades, la administrativa sancionadora y la potestad punitiva atribuida a los tribunales de justicia tienen como fundamento común que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado, es decir, que derivan de su situación general de sumisión. En realidad, la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas."<sup>96</sup>

Lo anterior se menciona a consecuencia de la diferencia que existe en la infracción y el delito fiscal que se mencionó en líneas pasadas, pues en tratándose de conductas ilícitas fiscales que se consideren legalmente infracciones y se proceda en contra de estas, con la misma naturaleza, será la Administración Pública la encargada de imponer y aplicar la sanción; y cuando se refiera a conductas ilícitas fiscales tipificadas como delitos, serán los tribunales judiciales los competentes para aplicar la sanción. Que en palabras de Francisco Carnelutti, "se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que derivan de la inobservancia de la norma."<sup>97</sup>

En tal suerte, la sanción no debe ser confundida con los actos de coacción. Aquélla es una consecuencia normativa de carácter secundario; éstos constituyen su aplicación o realización efectiva. Coacción es, por tanto, la aplicación forzada de la sanción.<sup>98</sup>

Así, se deduce, que toda vez que la conducta ilícita fiscal contenida en el Código Fiscal de la Federación, está sancionada por dicho ordenamiento y que los actos relacionados con la ejecución y aplicación de dicha sanción correrán a cargo de la Administración Pública, en el sancionar y hacer efectiva su aplicación, radicará la potestad sancionadora de la Administración Pública. Mientras que las conductas ilícitas fiscales contenidas en el mismo ordenamiento, están sancionadas por tal, mas los actos relacionados con la ejecución y aplicación de su sanción será por cuenta de los tribunales judiciales competentes, de acuerdo lo señalen las leyes al respecto.

<sup>95</sup> Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 11.

<sup>96</sup> Villegas Basavillbazo. Citado por González Salas Campos. Raúl. El bien jurídico en los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación. Pág. 42 a 66. Criminalia. Academia Mexicana de Ciencias Penales. Año LIX. No. 3. México D.F. Sept - Dic. 1993.

<sup>97</sup> Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 12.

<sup>98</sup> García Maynes Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa México 43ª edición 1992. Pág. 298.

## E.- El Objeto de la Sanción Tributaria.

Es ilícito dejar de cumplir las obligaciones fiscales, ya sean de tipo sustantivo o de tipo formal, y sean éstas últimas a cargo de los contribuyentes o de los sujetos pasivos secundarios; cualquiera que sea el tipo de incumplimiento que cometa cualquier clase de sujeto, dará lugar a sanciones.

“Toda Ley necesita una sanción; es sabido que una Ley sin sanción no tendría otro valor que el de un simple consejo que el legislador diera a los particulares. La existencia de una deuda de carácter tributario requiere, por lo tanto, una sanción para el caso del incumplimiento de las obligaciones relativas al sujeto del crédito fiscal,”<sup>99</sup> pues a pesar que se trata de un deber de contribuir para los gastos públicos, también se impone como una obligación. “Toda obligación impuesta por una Ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.”<sup>100</sup>

“La existencia de las obligaciones fiscales, se originan del mandato constitucional contenido en el artículo 31 fracción IV, así como por su Ley reglamentaria; éstas surgen de la necesidad del Estado para obtención de recursos económicos para sufragar los gastos públicos, por lo tanto, toda legislación impositiva tributaria junto con establecer las contribuciones y las exigencias que considere necesarias para una correcta administración; también prevé las consecuencias de no cumplir con estas obligaciones fiscales, expresándolas atendiendo a su gravedad en forma de sanciones meramente administrativas o penales.”<sup>101</sup>

“El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer, y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones.”<sup>102</sup>

“En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con algunas de las obligaciones sustantivas o formales que tienen a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la Ley al considerarla como conducta ilícita”<sup>103</sup> una vez que tal ilícito se refleja en las actividades propias del contribuyente y ésta es descubierta por la autoridad fiscalizadora.

<sup>99</sup> Cortina Gutierrez. Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Volumen I. 1ª edición México 1981. Pág. 160.

<sup>100</sup> Margain Manautou. Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa 10ª edición México 1991 Pág. 327

<sup>101</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 34.

<sup>102</sup> Margain Manautou. Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa 10ª edición México 1991 Pág. 327.

<sup>103</sup> Delgadillo Gutierrez. Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa Noriega editores. 3ª edición 7ª reimpresión. México 1996. Pág. 171.

De acuerdo a los principios jurídicos, “el esquema normativo, señala que cuando a una determinada conducta, le es imputada una consecuencia, el antecedente es una conducta sancionada por el ordenamiento jurídico como ilícita y la consecuencia será siempre una sanción.”<sup>104</sup>

El principal objetivo de la legislación fiscal, no es el de sancionar conductas ilícitas, sino recaudar armónicamente las contribuciones específicas, no obstante, se presentan actos que contravienen las disposiciones legales y afectan la oportuna y espontánea obligación; a este tipo de conductas las sanciones que le son aplicables como consecuencia son:

- A) Pena privativa de libertad.
- B) Sanción económica:
  - a) Pena de multa,
  - b) Reparación del daño e indemnización del perjuicio.
- C) Sanción consistente en pérdida de bienes o derechos:
  - a) Pérdida de los instrumentos del ilícito.
  - b) Suspensión o privación de derechos.
  - c) Inhabilitación.
  - d) Destitución o suspensión de funciones o empleos.”<sup>105</sup>

Ahora bien, la finalidad de éstas se puede clasificar en dos tipos básicos:

“1.- las sanciones que se imponen para que se remueva la violación, o sea, para colocar las cosas, tanto como sea posible, en el estado en que se encontrarían de no haberse cometido la infracción, es decir, de haberse cumplido la obligación mismas que se subdividen en.

- a) que tienen un fin satisfaciente o de restitución, esto es, que buscan que se cumpla, aún cuando sea extemporáneamente la obligación original.
- b) Que tienen un fin compensatorio y reparatorio, esto es, que pretenden reparar el daño, compensar el perjuicio causado por el incumplimiento, imponiendo una obligación adicional, indemnizatoria.

2.- las sanciones que tienen finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, alictivas, expiatorias y ejemplificativas, que se aplican porque la violación se ha producido.

Este tipo de sanciones constituyen amenazas con las que se pretende disuadir de que se cometan las infracciones; al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se busca escarmentarle para evitar que reincida; y que la ejemplaridad del castigo impuesto al infractor sirva para reforzamiento a la disuación para los demás infractores potenciales.”<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> Acosta Romero Miguel, López Betancourt Eduardo. Delitos Especiales. Porrúa 3ª edición. México 1994 Pág. 16.

<sup>105</sup> García Domínguez, Miguel Angel. Derecho Fiscal – Penal. Editorial Porrúa. México 1994. Pág. 341.

<sup>106</sup> García Domínguez Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal Penal. Derecho Fiscal Penal. Cárdenas 1ª edición 1982 México Pág. 38 – 39.

Esto, como se mencionó, reflejan la característica del Derecho y su aplicación en el Derecho Fiscal. "La coercitividad de las normas jurídicas trae como consecuencia de su violación, la sanción correspondiente para que restaure el orden jurídico, se castigue al culpable de la violación y se desaliente a otros potenciales infractores."<sup>107</sup>

La coercitividad del Derecho aplicada en sus distintas ramas, puede llevar implícita características propias motivadas por los fines que se persigan en dicha aplicación. En algunos casos, será efectivamente la restauración del orden jurídico perturbado, la protección de los intereses colectivos mediante al castigo al infractor o delincuente; y en otros casos se limitará a difundir la ejemplificación de las consecuencias de la comisión de conductas contrarias a los ordenamientos jurídicos.

"En el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado."<sup>108</sup> "asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos tributarios al fisco,"<sup>109</sup> o, "por medio de la sanción administrativa se pretende asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad."<sup>110</sup>

El fin principal del Derecho Fiscal, es efectivamente, el proteger, asegurar, supervisar, la eficiencia, regularidad y exactitud, tanto en la determinación de los montos a cubrir por concepto de contribuciones, y la efectiva recaudación de las mismas: pero además, el establecimiento de "la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria, por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio y, finalmente, una fuente de recursos independiente."<sup>111</sup>

Con el incumplimiento de obligaciones fiscales, sean de determinación de las bases de cálculo de las contribuciones, de presentación de avisos, o rendimiento de informes, u obstaculización de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o la alteración de las cifras y cantidades a enterar o dejar de hacerlo, ocasionan una perturbación en las actividades de los funcionarios públicos y un gasto mayor para cumplir con sus tareas y con estas, la efectiva comprobación y recaudación de las contribuciones que han de destinarse a los gastos públicos en beneficio de la colectividad misma.

Ante tal situación, la autoridad reacciona protegiendo inmediatamente los intereses del Fisco, asegurando, mediante sanciones económicas la percepción de las sumas que por concepto de contribuciones le corresponden.

---

<sup>107</sup> Reyes Tayabas. Jorge. Ensayos Jurídicos. Instituto Nacional de Ciencias Penales 1ª edición. México. 1988. Pág. 98.

<sup>108</sup> Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa 10ª edición México 1991 Pág. 329

<sup>109</sup> Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cardenas editor 7ª edición México 1986 Pág. 355.

<sup>110</sup> Acosta Romero Miguel y López Betancourt Eduardo Delitos Especiales. Porrúa 3ª edición México 1994 Pág. 16.

<sup>111</sup> Méndez Aparicio. Citado por Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa 10ª edición México 1991 Pág. 329.

Así, tal y como lo señala el destacado tratadista Cesar Beccaria, “el fin de las penas no es atormentar y afligir un ente sensible, ni deshacer un delito ya cometido. El fin, pues, no es otro que impedir al reo causar nuevos daños a sus ciudadanos, y retraer los demás de la comisión de otros iguales. Luego deberán ser escogidas aquellas penas y aquel método de imponerlas, que guardada la proporción hagan una impresión mas eficaz y más durable sobre los ánimos de los hombres y la menos dolorosa sobre el cuerpo del reo.”<sup>117</sup>

En virtud de que se considera cometida la infracción o delito, para la aplicación de la sanción, ya no es posible que dicha conducta no se presentare, mas es posible, remediar sus efectos, sancionar al que lo cometió, rehabilitar al infractor o delincuente que se trate y además, buscar la conveniencia, tanto para el infractor o delincuente como para el órgano que sanciona y ejecuta la pena que por supuesto está actuando en representación de los intereses del Estado y con ello de la sociedad.

“El sistema sancionatorio no ha de ser considerado esencialmente como un conjunto de normas jurídicas, destinadas a castigar determinadas conductas de los administrados, consideradas socialmente reprochables, antiéticas o ilícitas, lo que sería propio del derecho penal. Sino que ha de ser valorizado en toda su magnitud, como un medio legal y administrativo que tiene por objeto prevenir los incumplimientos o inducir al cumplimiento de las obligaciones tributarias.”<sup>118</sup>

La aplicabilidad de la sanción fiscal, debe responder exclusivamente a los intereses del Estado, bajo la protección de la sociedad, sin que la ejecución de las sanciones constituya una imagen atemorizadora para las operaciones y actividades de los sujetos que tienen la obligación de contribuir o tributar.

En la modernidad, el Derecho debe evolucionar implementando disposiciones acordes a las necesidades sociales material, espacial y temporalmente aceptables, esto es, las diferentes aplicaciones del Derecho, deben orientarse hacia un prevención de las conductas contrarias al mismo, y no detenerse a reprimir punitivamente las conductas ilícitas. la modernidad del Derecho sea cual fuere su ramificación, supone el manejo de sanciones de indole criminalístico, y por ende, de sanciones alternativas que conlleven una mayor efectividad para los intereses, fines, objetivos y funciones propias del Estado, respaldadas siempre por el dispositivo básico del funcionamiento colectivo, el Derecho.

Es oportuno mencionar, que por un lado existe el objeto de la sanción en sí, en el deber ser, y por otro lado el objeto o finalidad que pueden perseguir los funcionario s encargados de la fiscalización. Pues esta, la sanción, podría bajo circunstancias específicas abanderar o ser utilizada para programas o campañas que se excedan en su finalidad jurídica, y convertirse en un estandarte o escaparate ejemplificativo.

---

<sup>117</sup> Tratado de los Delitos y de las Penas. Porrúa 6ª edición facsimilar. México 1995. Pág. 45.

<sup>118</sup> Ross Bravo, Jaime. El Sistema de Sanciones como Medidas para Inducir un Mejor Cumplimiento. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 37.

Se habla así de diferentes finalidades en la sanción tributaria, las que “tienen, en verdad, una finalidad común de prevención general mediante intimidación. La Ley se propone crear un motivo inhibitorio más fuerte que el deseo de lucro que impulsa a la evasión tributaria,”<sup>112</sup> y las que “persiguen el castigo de la violación a la Ley o de la prohibición contenida en el precepto.”<sup>113</sup>

Cuando se habla de sanciones tributarias, regularmente se hace referencia a las sanciones de carácter administrativo, sin embargo, como es de recordar, el ordenamiento fiscal, además de contemplar sanciones meramente administrativas e imponerlas, también prevé las sanciones para los delitos fiscales que se consideran penas y por ende sanciones de carácter punitivo y no administrativo, aunque las autoridades fiscales aplique o no la sanción, está contemplada en su ordenamiento. “Al Derecho Penal Fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento,”<sup>114</sup> esto podría ser aplicado estrictamente a las sanciones establecidas a la ejecución de conductas consideradas como ilícitas dentro del Código Fiscal.

“Salta a la vista la gran similitud que en su propósito, y aún en ciertas formas específicas de castigo, tienen las sanciones penales o penas propiamente dichas, y las sanciones administrativas. Prima facie se advierte que ambas categorías son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección al infractor.”<sup>115</sup>

La sanción contenida en el Código Fiscal de la Federación, se trate para las infracciones o para los delitos en materia tributaria, “es la medida perjudicial para los bienes jurídicos de la persona que ha infringido la norma de la misma clase. La reacción jurídica del ordenamiento que establece para el infractor consecuencias desfavorables para su persona o patrimonio. Su necesidad es evidente tanto para evitar la desigualdad ante la Ley Tributaria ( carácter ejemplar ), creando una coacción psicológica, que evite la natural tendencia al fraude fiscal ( carácter intimidatorio o de prevención especial ), a propósito para defender el Interés Público y obtener el ingreso no satisfecho ( carácter remunerador ).”<sup>116</sup>

En la necesidad tanto de asegurar la percepción de los montos por cantidades debidas por conceptos de contribuciones, preservar el orden jurídico en materia tributaria, actuar con equidad ante los individuos que cometan ya sea delitos o infracciones fiscales, reprimir, sancionar y castigar a tales individuos ( con el carácter necesario de contribuyentes ) y tratar de evitar que dichas infracciones y delitos se cometan repetidamente, encuentra la justificación de las sanciones y sus objetivos, que bien pudieren considerarse varios independientes unos de otros, o bien, uno sólo con múltiples aplicaciones en materia fiscal.

<sup>112</sup> Sainz De Bujanda Fernando. Sistema de Derecho Financiero I vol. Segundo. Madrid 1985. Pág. 642.

<sup>113</sup> Vallado Miguel Fausto Enrique. Principios Generales de Administración Tributaria. Pac México. Pág. 103.

<sup>114</sup> Rodríguez Mejía Gregorio. Infracciones y Delitos Fiscales. Boletín Mexicano de Derecho Comparado.

Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M. año XXVIII no. 82 enero - abril 1995 Pág. 292.

<sup>115</sup> Lomelí Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 21.

<sup>116</sup> Carrero Pérez. Adolfo. Derecho Financiero. Santillana 1ª edición Madrid 1968 Pág. 501.

Las campañas publicitarias que recientemente ha implementado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aparentasen en primera instancia, estar cargadas con un contenido aflictivo fomentando una imagen represiva de la autoridad fiscal en lugar de crear verdadera conciencia en la masa contributiva.

Casi la totalidad de los avisos publicados por dicha institución, reflejan la latente decisión de la autoridad de aplicar sanción antes que motivar la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otro lado, los medios de comunicación masiva han sido el conducto para difundir en la población de contribuyentes, e incluso en los que de ellos dependen, de la marcada inclinación de la autoridad fiscal hacia aplicar la sanción a aquellos contribuyentes que revisten personalidad o características públicas.

Han sido conocidos públicamente los procesos que se han iniciado contra destacados deportistas, entrenadores y empresarios. Esta situación crea el sentimiento de ejemplaridad, pues de observar que a sobresalientes o destacadas figuras públicas les es sancionadas, con más razón y sin detenciones de ninguna especie a un contribuyente cuyas características no trascienden de lo común y cotidiano.

De igual manera, se deja notar, que la mayoría de los procesos iniciados, se practican en contra de personas que están revestidas de importancia política, lo que evidencia la carga ideológica de la aplicación de la sanción penal a las conductas delictivas.

Más que ejemplificar, castigar o infligir sufrimiento, la sanción debe buscar, el reestablecimiento del orden vulnerado. Más que matizar políticamente un proceso debe impregnarse con propósitos de crecimiento, evolución y desarrollo jurídicos.

El pago de las contribuciones debe hacerse de manera correcta y oportuna. Y el sancionamiento de las conductas que lo contravengan debe ser de la misma manera. De lo contrario, la autoridad fiscal, puede ocasionar en los contribuyentes un pronunciado sentimiento de inconformidad y los efectos de ello puede significar peores resultados que la simple atemorización de los mismos.

Mientras la Secretaría de Hacienda y Crédito Público continúe manejando y aplicando políticas de tipo represivas mostrando la inclinación hacia el sancionamiento de los contribuyentes que sirvan de estandarte modelo para infundir temor y esperando detectar cantidades elevadas por concepto de tributos, jamás logrará exteriorizar y demostrar a los contribuyentes, la imagen de confianza y credibilidad y por ende jamás logrará tampoco el libre, voluntariedad y espontaneo pago de las contribuciones.

## F.- Distinción entre Planeación, Evasión, Elusión y Defraudación Fiscal.

En los diferentes ordenamientos en el plano internacional así como las consideraciones doctrinarias, el hecho de no cumplir con el pago de los impuestos o alterar las condiciones normales de los mismos, recibe múltiples denominaciones, evasión, elusión, planeación, fraude fiscal o defraudación fiscal.

El objeto del presente análisis responde a la precisión conceptual que se debe tener respecto de un mismo hecho ilícito que vulnera los mandatos en materia fiscal.

Consideraciones doctrinarias señalan que “la elusión fiscal es la conducta de una persona, física o moral, consistente en no elegir ( para la consecución de un fin lícito ), una o más situaciones o actos jurídicos que no le son favorables, por su alta carga impositiva, seleccionando otra alternativa, tan legal como la que desechó, que le beneficia más a sus intereses particulares, por asignarle una menor carga tributaria.”<sup>119</sup>

La conducta básica de lo anterior, es el decidir acerca de una situación jurídica que le beneficie desechando una que no le beneficie o le beneficie en menor proporción y realizar la de mayor beneficio, pero siempre bajo la legalidad que le exige el Código Tributario.

Un ejemplo de lo anterior, es el de las facilidades administrativas que se otorgan para el propósito de efectuar las deducciones en materia del Impuesto Sobre la Renta, en las que el contribuyente puede optar por efectuarlas de una manera u otra con porcentajes distintos, lo que puede beneficiar al contribuyente.

“La actividad selectiva entre los actos por realizar atendiendo el resultado fiscal es lo que suele llamarse “planeación fiscal”, consistente en la toma de decisiones considerando las consecuencias fiscales de los actos a ser realizados.”<sup>120</sup>

“Se llama economía de opción , u opción impositiva, el fenómeno que se produce cuando la Ley explícitamente ofrece dos fórmulas impositivas diferentes, y ambas instrumentan el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar.”<sup>121</sup>

La diferencia, entre estas figuras, la economía de opción, la opción impositiva, la planeación fiscal y la elusión, estriba necesariamente en la denominación que los doctrinarios otorgan a un mismo comportamiento con las mismas consecuencias, la elección entre las opciones legales que se le otorgan al contribuyente, produciendo la diferencia entre una y otra un mayor beneficio, sin rebasar la esfera dada por la legislación misma.

---

<sup>119</sup> Millán González. Arturo. 190 Preguntas y Respuestas Relativas a la Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Editorial Pac. México 1990. Pág. 119.

<sup>120</sup> Vázquez Pando. Fernando Alejandro. La Planeación y La Defraudación Fiscales. Revista el Foro. Organó de la Barra Mexicana Colegio de Abogados. Octava Época. tomo III número 3. México 1990 Pág. 30.

<sup>121</sup> De la Garza. Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa 18ª edición. México 1994. Pág. 401.

Algunos doctrinarios emplean la denominación de evasión para una conducta similar diciendo que “existe evasión fiscal en los casos en que una persona infringiendo la Ley, deja de pagar el todo o parte de un impuesto al que está obligado. La evasión “legal” se presenta cuando el sujeto aprovecha lagunas de Ley.”<sup>122</sup> Entonces, tampoco existiría diferencia entre la conducta citada denominada elusión, o planeación fiscal y la llamada evasión legal.

“César Albiñana García dice: la llamada evasión legal vive y prolifera a costa de las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la Ley impositiva. Si esta última contiene la tipificación de las evasiones impositivas como infracciones, es evidente que la evasión cuya licitud podría ser material opinable se habrá transformado en definido “fraude” según el ordenamiento jurídico – positivo.”<sup>123</sup>

Evadir, que proviene del latín “*evadere*”, significa “sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido.” Así como en el Derecho Penal “evasión” es la fuga por parte de quien está privado de su libertad, en derecho tributario evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda. “La evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión. Es decir el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos ya sea por ignorancia o por imposibilidad material.”<sup>124</sup>

“Evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

Los elementos de la definición señalada son los siguientes:

- 1) Hay evasión tributaria no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
- 2) La evasión tributaria debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se transgreden.
- 3) La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco.
- 4) La evasión es comprensiva de todas las conductas contrarias a Derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria.
- 5) Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica.

En virtud de esta idea rechazamos la existencia de la llamada evasión legal del tributo, la cual se produciría sin transgredir norma legal alguna. En virtud de esta idea rechazamos la existencia de la llamada evasión legal del tributo, la cual se produciría sin transgredir norma legal alguna.”<sup>125</sup>

<sup>122</sup> Sanchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª edición Pac. México 1991 Pág. 64 – 65.

<sup>123</sup> Op. Cit. Pág. 64 – 65.

<sup>124</sup> Arrijoa Vizcaino. Adolfo. Derecho Fiscal. Themis 4ª edición México 1988. Pág. 312.

<sup>125</sup> Villegas, Hector B. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. 5ª edición Depalma Buenos Aires 1993 Pág. 374.

“Una de las diferencias entre la planeación fiscal y la evasión es que el sujeto que evade no aprovecha las lagunas de la Ley, como si sucede en la planeación fiscal, sino que el evasor fiscal incumple las disposiciones normativas tributarias ubicándose fuera del marco de la Ley.”<sup>126</sup>

Por otro lado, se dice que hay fraude fiscal, si los contribuyentes “evitan el pago del impuesto mediante falsificaciones que caracterizan como criminosa su actividad o su conducta. Así ocurre cuando se advierte el uso de maniobras o procedimientos falsos.”<sup>127</sup>

En cuanto a la utilización del término, se perciben todavía similitudes entre los conceptos referentes a una misma conducta, “Jean Claude Martínez señala que el fraude fiscal es una infracción a la Ley, y la evasión fiscal es una utilización hábil de las posibilidades ofrecidas por la Ley,”<sup>128</sup> implicando con esto la posibilidad de la existencia de una conducta evasiva respaldada por la legalidad.

En lo que respecta en materia fiscal a la defraudación, esta constituye una acción fraudulenta y contraria a la conducta positiva de un contribuyente por utilizar estrategias o formas no permitidas por la Ley, con la intención de no pagar el impuesto que le correspondería de acuerdo a la hipótesis tributaria que se presenta.”<sup>129</sup>

La defraudación se presenta con las acciones ilícitas utilizadas conscientemente por el contribuyente para evitar el pago de un gravamen o alterar la determinación del mismo. “La Defraudación Fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos.”<sup>130</sup>

Constituye el incumplimiento de los deberes tributarios, toda aquella acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que violen las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria propiamente dicha, obstaculice la fiscalización por parte de las autoridades fiscales.

La ejecución de una acción u omisión deliberada a dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales y con ello el impago de los tributos correspondientes presuponen una transgresión al orden jurídico fiscal establecido y un entorpecimiento a las actividades de la autoridad fiscalizadora.

---

<sup>126</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 41.

<sup>127</sup> De Juano Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo II El Sistema Tributario y los Tributos en particular. Ediciones Molachino. Rosario 1964. Pág. 606.

<sup>128</sup> citado por Santana Loeza Salvador y Uribe Gómez José C. Defraudación Fiscal. Revista Indetec no 95 julio - agosto. México 1995 Pág. 112.

<sup>129</sup> Sánchez Piña. José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª edición Pac. México 1991 Pág. 64 - 65.

<sup>130</sup> Villgas. Hector B. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. 5ª edición Depalma Buenos Aires 1993 Pág. 389.

Para efectos de precisar la terminología por emplear, se considerará legalmente válida a la planeación fiscal o economía de opción, siempre y cuando se presente patrocinada por la legislación, mientras que establezca alternativas de tributos u opciones de actuación fiscal beneficiándose el contribuyente al elegir entre uno otro acto u opción, pero siempre dentro del marco legal otorgado en Ley, exista laguna o no.

Resulta oportuno señalar que la evasión legal de los impuestos no puede cometerse si no se realiza el acto por el cual exista la obligación de tributar, esto es, conforme a la legislación mexicana en materia fiscal en apego al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". Así pues, tomando en cuenta que se opta por no realizar en acto en comento, no existe acto o hecho a gravar y por ende en ningún momento se origina tal evasión.

Sin embargo cuando el beneficio se obtenga por una maquinación u ocultación en contra de lo dispuesto en Ley, se dará una evasión plena. Y cuando ésta conducta evasiva, se contemple en Ley y se le asigne como figura delictiva tipificándose tal cual, será defraudación fiscal.

Se hablará así, una conducta humana ejecutada por acción u omisión produciendo beneficio al contribuyente ejecutor, sea por si o por interpósita persona, un fenómeno social de evasión fiscal de hecho, y una figura jurídico fiscal elevada al rango de delito, una de Defraudación Fiscal de derecho, sin que por esto deje de ser fenómeno social.

## G.- Concepción Jurídica de la Defraudación Fiscal.

Uno de los aspectos más importantes, es el de precisar la determinación conceptual de la defraudación fiscal, ya que se han abordado en análisis anteriores, consideraciones doctrinarias de ésta; sin embargo a continuación se hará la delimitación respectiva, tanto en lo referente a las concepciones doctrinarias, como a la figura jurídica establecida en nuestra legislación fiscal.

Se considera concepto jurídico o legal, el hecho de que la Ley específica, esto es, el Código Fiscal de la Federación, defina lo que se debe entender por defraudación fiscal. Sin perjuicio del análisis a fondo cuando se toque el punto del análisis del tipo penal de Defraudación Fiscal, se presentan las siguientes consideraciones.

### G.1.- Consideraciones Doctrinarias.

Se estableció ya, que se considera fenómeno social de hecho la evasión y que cuando ese fenómeno social se sanciona en Ley y se le otorga una denominación, se transforma en un fenómeno o ente jurídico de Defraudación Fiscal.

Una definición doctrinaria de la Defraudación Fiscal, es la de Arturo Millán que dice: “el delito de defraudación fiscal, es un delito especial, patrimonial, doloso, federal y de querrela necesaria.”<sup>131</sup>

Las características de la definición citada son:

- Delito.- no se trata ya de una infracción, sino de una conducta delictiva propiamente dicha.
- Especial.- es una conducta delictiva propiamente dicha contemplada en un ordenamiento diferente al Penal, lo que le otorga el matiz de especial.
- Patrimonial.- tanto la ejecución como las consecuencias del mismo recaerán sobre elementos materiales que constituyan ya es patrimonio del contribuyente, ya el patrimonio del Erario.
- Doloso.- es el elemento subjetivo volitivo, que caracteriza a la Defraudación Fiscal, significa que no existe lugar a una sanción por éste delito en cuanto se trate de una conducta consecuencia de negligencia o descuido, sino que forzosamente debe existir el dolo en su ejecución.
- Federal.- el ambito de aplicabilidad, competencia y materia de regulación será el federal, pues se contempla en un ordenamiento de la misma categoría.
- Querrela necesaria.- es un elemento de procedibilidad establecido en Ley para poder dar lugar al ejercicio de las facultades sancionatorias. no se sancionará de oficio por parte de las autoridades penales sino a petición de la autoridad administrativa agraviada y facultada para hacerlo.

Blumenstein citado por Saenz de Bujanda afirma: Defraudación Tributaria “consiste en un comportamiento internacional dirigido a inducir a error a las autoridades de liquidación o jurisdicción, con ayuda de balances, inventarios, libros contables u otros documentos falsos, falsificados o de contenido no verdadero, mediante ocultación de documentos auténticos o análogos medios fraudulentos.”<sup>132</sup>

Se reconoce que el fenómeno de tratar de evadir o disminuir el monto y pago de los conceptos de tributo, supera la competencia local y alcanza el matiz de internacional, que su comisión puede recaer sobre diferentes objetos, pero siempre con la característica propia de la voluntariedad engañosa o fraudulenta en dicha comisión.

---

<sup>131</sup> 190 Preguntas y Respuestas Relativas a la Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Editorial Pac. México 1990. Pág. 153.

<sup>132</sup> Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 166.

Una de las clasificaciones que se dan respecto de la conducta delictiva de la Defraudación Fiscal que puede servir como marco de referencia, es la que formula Camille Rossier, experto francés en materia de gestión tributaria.

“1º) Según la forma o procedimiento empleado, se clasifica en fraude material, contable y jurídico.

2º) Según el ámbito espacial en que el fraude tiene lugar, éste se clasifica en interno e internacional.

3º) Según el momento de la relación jurídica tributaria en que el fraude tiene lugar, éste puede ser o bien en la determinación de la base o en el pago de la cuota.

4º) Según el número de tributos a que afecte, el fraude puede ser general o especial.”<sup>133</sup>

**Material, contable y jurídico.**- se dice que esta clasificación de Defraudación Fiscal se establece según la forma o procedimiento empleado. La Defraudación Fiscal, sería **material** si el contribuyente ejecutase actos cuya propiedad evidenciara por sí mismos la Defraudación, tales como creación y falsificación de documentos fiscales, etc. **Contable** si el contribuyente previendo la situación fiscal de su negociación altera o modifica la información referente a la contabilidad variando así el estado económico de la misma ante los informes o revisiones que practica la autoridad fiscalizadora, tales como llevar una doble contabilidad, disminuir el monto de los ingresos, alterar y aumentar las cantidades de egresos, etc. **Jurídico** si el contribuyente se valiese de argucias legales inexistentes o interpretase en su favor y convenciéndose al funcionario de las facilidades, derechos o beneficios con los que realmente no cuenta, tales como los programas de apoyo y regularización de las situaciones de los deudores tributarios, etc.

**Interno e internacional.**- la Defraudación Fiscal puede ser por el lugar en que se realiza, de tipo **Interno o Local**, esto es, se toma como marco local el comprendido dentro de un mismo país y la conducta delictiva y sus efectos no rebasan en ninguna ocasión tal esfera, es por ejemplo dejar de reportar las sumas percibidas por retención de algún tributo meramente local. **Externo o Internacional**, cuando los actos constitutivos de la Defraudación Fiscal, importan una superación de la competencia local, pues sus efectos repercuten a nivel internacional, tales como el impago correspondiente a las negociaciones o inversiones en países ajenos, etc.

**Determinación de la base o pago de la cuota.**- la Defraudación Fiscal según el momento de la relación jurídica tributaria en que se dé, puede ser durante la **determinación de la base**, esto es, que el contribuyente ejecute actos o modifique cantidades con el propósito de alterar en su beneficio, los porcentajes y por ende las cantidades a determinar para su consecuente pago. **Pago de la cuota**, esto es, cuando el contribuyente una vez realizado sus ajustes y determinación contables obtiene porcentajes y cantidades a pagar, no las entera en su totalidad aún a sabiendas de las consecuencias.

---

<sup>133</sup> Saenz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 167 a 168.

**General o especial.**- según el número de tributos que la Defraudación Fiscal afecte, puede clasificarse en **General**, esto es que la conducta o las conductas realizadas por el contribuyente afecten de manera directa o indirecta varios conceptos de contribución o impuestos. **Especial**, que la conducta o las conductas ejecutadas por el contribuyente, afecten en si, a determinados conceptos de contribuciones, de manera particular.

## G.2.- Código Fiscal de la Federación.

La definición legal es la que establece el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108, que dispone como a continuación se menciona:

“Artículo 108.- comete el delito de Defraudación Fiscal, aquel que con uso de engaños o aprovechamiento de errores omíta total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”<sup>134</sup>

Sólo como señalamiento teórico, en la definición podemos encontrar los siguientes elementos:

- a) “Uno formativo y de carácter alternante constituido por el engaño o aprovechamiento del error.
- b) Otro teleológico ubicado en el omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; y
- c) Una relación de causalidad entre los dos elementos señalados.”<sup>135</sup>

Juan M. Rossy afirma “que el simple impago del tributo no constituye ningún artificio o engaño que denote conducta delictiva. El artificio debe entenderse como aquel medio por el que se intenta inducir al convencimiento de que no se tiene obligación de pagar.”<sup>136</sup>

“Así la noción de defraudación fiscal o fraude fiscal, se utiliza para designar la sustracción de pago de contribuciones adecuadas al fisco federal, mediante acciones u omisiones engañosas que impidan a la Hacienda Pública, llegar a conocer la realización del hecho imponible o los elementos que determinan su cuantía.”<sup>137</sup>

<sup>134</sup> Ver artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>135</sup> Rivera Silva Manuel. Derecho Penal Fiscal. Porrúa 1ª edición México 1984 Pág. 120.

<sup>136</sup> citado por Reyes Altamirano Rigoberto. Diccionario de Términos Fiscales. TAxXX 1ª edición México 1997. Pág. 245.

<sup>137</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 39.

Pareciere en principio, que el delito llamado Defraudación Fiscal, fuese un “embudo” jurídico, atrayendo cualquier clase de impuesto y cualquier conducta o acto ejecutado por el contribuyente obligado para ser sancionado.

Esto significa, cualquier conducta dentro de las actividades tributarias, sea Impuesto Sobre la Renta, sea Impuesto al Valor Agregado, sea Impuesto al Activo, Impuesto especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Automóviles nuevos, o Impuesto al Comercio Exterior, independientemente fueren contemplados por alguna otra figura tienen cabida en la figura jurídica y pudieren ser sancionados bajo éste título denominado Defraudación Fiscal.

De analizar cualquier conducta incluso el delito de Contrabando y los relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, de las Declaraciones, Documentación y Contabilidad, de los Depositarios e Interventores, inciden directa o indirectamente con el oportuno pago de los impuestos o la alteración de las bases que lo determinan, lo que abre la posibilidad a encuadrar las conductas ilícitas en el marco de la Defraudación Fiscal.

En consecuencia, el delito de Defraudación Fiscal, debe ser manejado con suma celeridad por parte de la autoridad fiscalizadora, sin que represente el mismo un mecanismo atemorizador de las actividades fiscales de la masa contributiva. Siendo su principal justificación y fin el reforzar la correcta recaudación y garantía de las contribuciones por lo que estas significan para la Administración Pública del Estado, y de la Colectividad que representa de cuya integridad y bienes es titular.

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CAPÍTULO V.- ANÁLISIS DEL TIPO PENAL DE  
LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

## CAPITULO V.- Análisis del Tipo Penal de Defraudación Fiscal.

Para poder hacer efectiva una sanción respecto de un delito, este debe encontrarse tipificado y con dicha tipificación, prever la sanción respectiva, con la correspondiente anterioridad a la ejecución del acto, conforme a lo establecido por el Artículo 14 de la Constitución; de lo contrario, no habría posibilidad jurídica alguna de sancionar a un individuo que cometiere alguna conducta contraria a la Ley, si esta no la sancionase.

La conducta antijurídica que describe el incumplimiento de la obligación fiscal omitiendo el pago de las contribuciones se encuentra tipificada bajo la denominación de Defraudación Fiscal. Ésta, la figura, ha venido evolucionando conforme a las condiciones prevalecientes en el Estado mexicano a la largo de su historia.

Para entrar al estudio del tipo penal de Defraudación Fiscal es necesario hacer primero algunas consideraciones de tipo conceptual, como que es el tipo penal, la omisión y el aprovechamiento del error, e incluso el bien jurídico a proteger, que entre otras, darán pauta al entendimiento de los puntos a analizar.

### A.- El bien jurídico protegido por el Tipo Penal de Defraudación Fiscal

Junto con la necesidad de sancionar a los contribuyentes que no cumplan con el correspondiente pago de sus impuestos y garantizar el interés del Estado en la correcta recaudación de los tributos, se está protegiendo un bien jurídico cuya integridad influye también en el desarrollo de la sociedad. Resulta oportuno pues, precisar lo.

La protección de los bienes jurídicos de la sociedad compete al Estado, quien siendo el representante y rector de la sociedad que dirige, es el obligado a proporcionar la seguridad y garantía a los bienes jurídicos cuya importancia los individuos consideran de elementales.

“La organización social en el campo del Derecho le permite al Estado bajo la técnica de personificación, manifestarse como centro de imputación o titular de los poderes o potestades, es por esto que se habla de las potestades o poderes de los entes públicos: Federación, Estados, Municipios, y por lo tanto ser considerados como entes de afectación del delito y sujetos pasivos del mismo.”<sup>138</sup>

Es por ello que el Estado al encontrarse como titular del bien jurídico social y deteriorado por los efectos del delito de la Defraudación Fiscal, crea el mecanismo adecuado para su protección, las normas reguladoras y represivas de las conductas fiscales ilícitas.

---

<sup>138</sup> González Salas Campos, Raúl. El Bien Jurídico en los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación. Pág. 42 a 66. Criminalia. Academia Mexicana de Ciencias Penales. Año LIX. No. 3. México D.F. Sept - Dic. 1993.

En primera instancia “los bienes jurídicos protegidos por los delitos fiscales ( es decir, que la conducta ilícita se encuentre tipificada y que con ello pueda ser sancionable ) son:

- La fe pública.
- El deber de lealtad.
- El patrimonio.
- La Hacienda Pública o el Erario.
- La Función del Tributo.”<sup>139</sup>

“Las normas del Derecho Penal Fiscal ( sancionatorias de la Defraudación Fiscal ) tienen por objeto asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos tributarios al Fisco,”<sup>140</sup> pues “al no pagarse los impuestos se menoscaban la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos.”<sup>141</sup>

Por una parte, según los doctrinarios estudiosos de la materia, se considera como bien jurídico específico un término en sí, y para otros, los efectos que se producen a consecuencia de vulnerar el orden previamente establecido.

Para Giorgetti Armando, “el bien jurídico perjudicado por la acción ilícita del agente, será el patrimonio mismo de la colectividad, cuya gestión tiene a su cargo el ente que aplica el impuesto; de donde resulta que en el ente mismo radica el interés en determinar y exigir el tributo para los fines de utilidad común.”<sup>142</sup>

En el mismo orden de ideas, el bien jurídico protegido por la Defraudación Fiscal para García Domínguez ( según Luz María Paredes ) “es la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad, mediante la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos y satisfacer necesidades públicas.”<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> Boix Reig Javier y Bustos Ramirez Juan. Los Delitos contra la Hacienda Pública. Editorial Tecnos España 1997. Pág. 15 – 21.

<sup>140</sup> Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas editor 7ª edición México 1986 Pág. 355.

<sup>141</sup> García Domínguez Miguel Angl. Teoría de la Infracción Fiscal Penal. Derecho Fiscal Penal. Cárdenas 1ª edición 1982 México Pág. 34.

<sup>142</sup> La Evasión Tributaria. ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana. Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 109 – 110.

<sup>143</sup> Flores Paredes Luz María. Reseña Bibliográfica. García Domínguez Miguel Angl. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal Penal Cárdenas editor. México 1980. Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas no. 4. 1996. San Luis Potosí. México. Pág. 405.

La conducta ilícita de carácter fiscal contemplada en el Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias, no van dirigidas en contra del Estado, sino en contra de la sociedad, la cual es la titular del bien jurídico que se protege en los delitos fiscales; argumentando que el Estado es sólo el ente en que se personifica la sociedad política.

Ahora bien, en los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, el sujeto pasivo se identifica con el Estado, al cual le compete precisamente el desempeño de la Administración Pública en cuanto se refiere a la administración de la Hacienda Pública. La representación del Estado para estas funciones, se realiza por medio del Poder Ejecutivo; así la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ahora con las actuales reformas y la creación del Servicio de Administración Tributaria órgano desconcentrado de la misma, es a quien le compete administrar la Hacienda Pública del pueblo en representación del Poder Ejecutivo y del Estado en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y los reglamentos internos respectivos.

El fisco o la Hacienda Pública como bien jurídico, solamente es protegido por los tipos legales que implican una afectación patrimonial, como sucede en el caso de la Defraudación Fiscal.

En cuanto al fin del Derecho Fiscal, se dice que éste implica la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad.

El objeto jurídico de protección de los tipos previstos en el Código Fiscal de la Federación no es en realidad la función que tiene la contribución, sino la protección del sistema fiscal que el legislador ha diseñado para que el contribuyente cumpla efectivamente con sus obligaciones fiscales.

#### A.1.- El Erario.

Cuando alguien lesiona patrimonialmente a la Hacienda Pública no se produce inicialmente un menoscabo económico en las arcas del Erario, sino que lesiona además el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, impidiendo la consecución de una serie de fines de carácter económico y social, que el Estado persigue con la percepción de tributos.

Todo delito que lesione a la Hacienda Pública lesiona además el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta. Se pretende por ello señalar que el delito fiscal pretende proteger indirectamente la integridad del orden económico. Razón por la cual "se establecen también bienes jurídicos referidos con **el funcionamiento del sistema**. Estos bienes jurídicos inciden principalmente en las relaciones macrosociales, como es el caso del **Erario**. Sin este bien jurídico, el sistema puede seguir existiendo, pero no funciona, o bien funciona pero deficientemente.

También se afirma que los delitos fiscales si afectan al patrimonio, pero no admiten como posible considerar que el delito fiscal sea una forma de defraudar, sino que se trata de un delito distinto, y si bien es cierto, se utilizan fórmulas engañosas o de fraude que necesariamente se asimilan en algunos aspectos al fraude, dicen que en los delitos fiscales se “menoscaban las posibilidades del Estado para llevar a cabo una política financiera y fiscal justa,” representando no una acción de fraude sino de ataque a la organización de la estructura, sistema y unidades fiscales.

Los delitos que se dirigen contra la Hacienda Pública en realidad pueden ubicarse también dentro del marco de los delitos **socioeconómicos** y no meramente dentro de una perspectiva patrimonial, esto es, los delitos fiscales caen dentro del marco de las relaciones sociales económicas del Orden económico de un país.

En estos delitos, el sujeto pasivo es la colectividad y no el individuo. De aquí que lo que se protege con el delito socioeconómico, es decir, el bien jurídico protegido sea **el conjunto de reglas económicas que configuran un determinado orden económico del Estado**, que resulta fundamental para la satisfacción de las necesidades de todos los miembros de un sistema.

## A.2.- La Función del Tributo como Bien Juridicamente protegido.

Según esta posición lo que se pretende proteger es propiamente la función del tributo. Como se sabe la función que tienen los tributos en nuestro sistema económico, consiste principalmente en ser el instrumento con el cual el Estado puede cumplir su misión que le compete, es decir, llevar a cabo todas las actividades para satisfacer las necesidades propias de la sociedad, a través de la redistribución del gasto público en beneficio de todos los miembros de la sociedad.

En este sentido se dirá que los tipos previstos en el Código Fiscal de la Federación protegen esa **función del tributo**, por ser una de las funciones más importantes que tiene el Estado, pero con esta posición, como se ve, se está identificando a la función del tributo con la función que tiene el Erario, siendo más o menos el mismo bien jurídico que se protege aunque utilizando distinta terminología.

## A.3.- La protección del Sistema de Recaudación y de la Función Tributaria.

La posición de quien se sustenta en este trabajo, es considerar que el bien jurídico protegido en los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, es **la protección de la función tributaria o del sistema de recaudación de contribuciones**. Según esta posición, se le da a los tipos previstos en el Código Fiscal de la Federación, un contenido de protección al sistema socioeconómico que el Estado ha implantado para hacerse llegar de los recursos financieros que le permitan desempeñar adecuadamente sus funciones, independientemente de si esta se llegan a realizar o no, e independientemente de si se lesionaron estas funciones o se pusieron en peligro.

De acuerdo a esto, se dirá que los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación se refieren de modo directo a determinadas funciones del sistema de recaudación de la Hacienda Pública. Así a la Hacienda Pública no se le considerará exclusivamente como un conjunto patrimonial desde una concepción monetaria, sino como titular de derechos y obligaciones de funciones públicas, y concretamente **lo que se pretenderá proteger será la función tributaria**, consistente ésta, en aquella que el ordenamiento jurídico concede a la Administración Pública con los instrumentos adecuados para la efectiva recaudación de los tributos, con las normas tributarias respectivas.

El bien jurídico que según esta posición de protege, será precisamente **el correcto y eficaz funcionamiento del sistema**, protección que se considera esencial para la satisfacción de la adecuada recaudación de los impuestos, y del buen desarrollo del sistema fiscal diseñado, que da lugar a la integración del Erario, y que a su vez, como ya se dijo, sirve para satisfacer las necesidades de todos y cada uno de los miembros.

**“El bien jurídico que se pretende proteger es entonces, el sistema de recaudación de los ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos que forman parte del Erario.**

Las conductas constitutivas de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación no serán aquellas que pongan en peligro el Erario, sino aquellas que efectivamente lesionen o pongan en peligro la función recaudatoria del sistema fiscal, en tanto que comportan una grave dificultad para la función de inspección y recaudación, y el empleo costoso de más medios personales y materiales de la inspección financiera.”<sup>144</sup>

Tal y como lo ocasiona la Defraudación Fiscal, pues al ejecutarse conductas tendientes a omitir el pago de las contribuciones, implica que los funcionarios públicos dependientes de alguna autoridad fiscal, realicen una mayor fiscalización y con ello un incremento en sus actuaciones con tal particular, distrayendo sus esfuerzos y tomando más costoso el procedimiento de hacer efectivo el pago de las contribuciones.

La función de recaudación requiere erogaciones considerables que significan al Estado, un desprendimiento de ingresos cuyo origen es el mismo, las contribuciones. Entonces incrementar los gastos de recaudación, ocasionado por el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, desviaría parte considerable de los recursos tanto materiales como personales para la obtención de los mismos y alteraría también el destino principal que es el beneficio social.

---

<sup>144</sup> González Salas Campos, Raúl. El bien jurídico en los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación. Pág. 42 a 66. Criminalia. Academia Mexicana de Ciencias Penales. Año LIX. No. 3. México D.F. Sept - Dic. 1993.

La estabilidad y desarrollo social será el bien jurídico a proteger de manera indirecta, pues protegiendo y reforzando la función recaudatoria del sistema fiscal en sus funciones de inspección, control, y recaudación incluyendo los recursos materiales y personales de manera directa, se garantizará la percepción de las contribuciones, con ella de recursos, recursos que serán gastados en el beneficio propio de la sociedad misma.

Se considera pues, primero se protege el sistema de recaudación de contribuciones y el oportuno destino de las mismas, el efecto será el correcto funcionamiento y eventual desarrollo de los individuos que integran una sociedad.

## B.- El verbo primario “Defraudar”.

Son aplicables al Delito de Defraudación Fiscal, los elementos de engaño y aprovechamiento de errores que se manejan para el Fraude. Es en este sentido que deben precisarse esos conceptos.

El Artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal señala: “comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.”<sup>145</sup>

La penalidad del delito de fraude va desde tres días a seis meses de prisión o de treinta a ciento ochenta días de multa, cuando el valor de lo defraudado no exceda de diez veces el salario; hasta prisión de tres a doce años y multas hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario.

“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, y c) relación de causalidad entre el primer elemento, actitud engañosa, y el segundo, o sea que el elemento hacerse de la cosa o alcanzar un lucro sea consecuencia del engaño empleado por el sujeto activo o el aprovechamiento que hace del error en que se encuentra la víctima. Estas tres constitutivas son inseparables; no basta probar la existencia de una o dos; indispensable es la reunión del conjunto.”<sup>146</sup>

La conducta que se comete en el caso del fraude es el apoderamiento ilícito de alguna cosa o alcance de un lucro indebido por parte del ejecutor. Se establece que este beneficio o apoderamiento debe tener relación directa con un engaño o el aprovechamiento de un error. No obstante, debe plenamente definirse al engaño y al aprovechamiento de errores, pues de la correcta prueba de estos, dependerá el sancionarse al ejecutor o no.

---

<sup>145</sup> Ver Código Penal para el Distrito Federal.

<sup>146</sup> Urbina Nandayapa. Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 43

“El término defraudar equivale a causar un daño patrimonial injusto a través de una mendacidad, astucia o artificio, identificándose el daño patrimonial con el ocasionado al Fisco Federal, por ello, el tipo de defraudación fiscal se considera como un tipo de resultado dañoso en el que, al igual que en el fraude genérico o específico del ámbito penal común, está presente la idea de engaño, la utilización de maquinaciones, y simulaciones donde no se da un simple incumplimiento de deberes fiscales sino una verdadera conducta tendiente a engañar a los órganos de la administración tributaria,<sup>147</sup> que al igual que en el fraude, la omisión de un pago o la obtención de un beneficio indebido, debe estar relacionado con el uso de engaño o aprovechamiento de errores.

### C.- El Engaño y el Aprovechamiento de Errores. Conceptos.

Una definición de los conceptos de engaño y aprovechamiento de errores, es el que aporta el tribunal colegiado de vigésimo circuito al precisar:

**“Fraude. Conceptos de engaño y error como elementos constitutivos del tipo.-** El fraude es un delito material por requerir de un resultado de la misma índole ( la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurrente en ella, así como la obtención de un lucro o beneficio indebido ), con independencia de los medios comisivos, engaño o aprovechamiento de error, entendiéndose por el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido; en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien sólo se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el agente sólo se vale de esa situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para su finalidad dolosa.

Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89. Horacio Ruiz Samayoa, 5 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velázquez.<sup>148</sup>

El engaño implica pues, una serie de actos dotados de contenido falso realizados por el sujeto activo del delito, para que el sujeto pasivo crea la existencia de una realidad inexistente, situación que origina la ventaja para la acción fraudulenta y el consecuente apoderamiento de la cosa o la obtención del lucro indebido de manera contraria a la Ley.

<sup>147</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 38.

<sup>148</sup> Urbina Nandayapa. Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 44.

El aprovechamiento de error, no es todo el abanico de la ejecución de actos para inducir a una falsa creencia al sujeto pasivo, sino que éste, ya se encuentra en una falsa creencia y el sujeto pasivo no lo previene de tal situación, valiéndose del equívoco del pasivo.

De cualquier manera, en ambos supuestos, el sujeto pasivo se encuentra sometido a una falsa concepción de la realidad, sea creada por el sujeto activo o no, este se beneficia de ello en perjuicio de su víctima.

#### D.- Tipo Penal de Defraudación Fiscal.

Precisados los conceptos de engaño y aprovechamiento de errores del fraude y que éstos son aplicables al tipo penal de la Defraudación Fiscal. corresponde ahora analizar los aspectos integrantes del delito en específico.

**Enérgicamente la constitución ordena: En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón pena alguna que no esté decretada por una Ley exactamente aplicable al caso de que se trata.**

El legislador, creyendo oportuno dar protección al sistema fiscal de recaudación de las contribuciones, en beneficio de la estabilidad administrativa del Estado y beneficiar con ello a la sociedad, instituye el tipo penal de Defraudación Fiscal.

La creación de un tipo penal, es el reconocimiento que los legisladores hacen en relación a una conducta se supone, ya existente en la sociedad, o que al menos se comienza a gestar a través de la realización de conductas en inicio aisladas que pueden constituir en lo futuro, un fenómeno social generalizado, como lo es un delito.

**“Por ello se remarca, el delito no es una creación artificial, no es un mero concepto jurídico, es una modalidad de la conducta humana, un fenómeno social cuyo elemento anexo ( delincuencia ) crece vertiginosamente hasta convertirse en un fenómeno que rompe con todo lo que íntimamente pretende conservar y proteger en su favor la sociedad.**

El delito tiene su noción y origen y por consecuencia, está enclaustrado en Ley, objetivándose de manera más contundente cuando esta disposición normativa destaca y establece una reacción social, producto de los incuestionables casos que obligan al legislador a crear un modelo que tipifique, por un lado el control de la conducta, y por el otro la amenaza penal con miras a proteger bienes cuya vulneración es reiterada.”<sup>149</sup>

---

<sup>149</sup> Martínez Gamelo, Jesús. La Investigación Ministerial Previa. Ogs editores. 1ª ed. 1996. México. Pág. 7.

La delincuencia, o criminalidad ( criminológicamente hablando ), se ha desarrollado en tal magnitud, que la gama de conductas lesivas, a tomado matices sumamente variados, uno de los matices, es precisamente el de la delincuencia o criminalidad económica, cuyas conductas son ejecutadas por individuos capaces, conscientes de los actos que fabrican y de las consecuencias que estos pueden acarrear. Los delitos en materia fiscal, no son un casualidad, ha sido un fenómeno social manifestado cuya magnitud representa una considerable pérdida en la recaudación de las mismas contribuciones, situación que motivó, primero el establecimiento del comentado tipo penal y segundo, la situación actual adiciona al dicho tipo, una penalidad ejemplar, la privación de la libertad.

De tal forma, se procederá al análisis de los elementos que integran a éste delito, desde su conformación, hasta las modalidades y supuestos que contemplan su tipificación penal.

#### D.1.- Concepto de Tipo Penal.

Previo al análisis del tipo penal de la Defraudación Fiscal, cabe hacer consideraciones conceptuales en torno al tipo penal y la tipicidad.

Arturo Urbina define al tipo penal como “la descripción abstracta que hace el legislador, en la Ley penal, de los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie de delito, estos elementos se dan por medio de una acción positiva, el uso de engaños para la consecución de un objetivo; o de una conducta omisiva, el aprovecharse del error en que se encuentra el sujeto pasivo con una finalidad dolosa.”<sup>150</sup>

Para el maestro Martínez Garnelo tipo es “la descripción legal de una conducta estimada como delito, que lesiona o hace peligrar bienes jurídicos protegidos por la norma penal; es una concepción legislativa, es la descripción de una conducta dentro de los preceptos penales.”<sup>151</sup>

Otra concepción del tipo penal es la de Celorio Vela quien señala “El tipo es una figura elaborada por el legislador, descriptiva de una determinada clase de eventos antisociales, con un contenido necesario y suficiente para garantizar la protección de uno o más bienes jurídicos.”<sup>152</sup>

Así, el tipo penal es la institucionalización de la descripción jurídica que formula el legislador, en base a la reacción y efectos sociales, considerando que la conducta descrita en él vulnera o pudiere vulnerar la seguridad de un bien jurídico cuya protección está encomendada al Estado.

<sup>150</sup> Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 113.

<sup>151</sup> La Investigación Ministerial Previa. Ogs editores. 1ª ed. 1996. México. Pág. 15.

<sup>152</sup> Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 50.

“La tipicidad implica que, existiendo una norma jurídica que define un ilícito, la conducta del infractor se encuadre en la descripción del delito. Si no hay coincidencia entre la conducta y el delito o ilícito descrito en la Ley, no se configurará la infracción.”<sup>153</sup>

Entonces, mientras “el tipo es la descripción de una conducta que hace el legislador en las leyes penales, la tipicidad consiste en la adecuación de la conducta concreta de un contribuyente ( conducta que implique el incumplimiento de una obligación fiscal ) a la descripción del ilícito formulada en Ley.”<sup>154</sup>

Esto es, lo que la Ley señala y la conducta ejecutada deben coincidir plenamente, para que el tipo penal encuadre la conducta delictiva dando como consecuencia la tipicidad de tal.

## D.2.- Elementos y Características Legales de la Defraudación Fiscal.

La descripción de la conducta constitutiva de la Defraudación fiscal, su tipificación, esta contenida en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que dispone:

**“Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.**

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

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

**Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable en tratándose de pagos provisionales.”<sup>155</sup>**

---

<sup>153</sup> Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas 1ª edición México 1991 Pág. 320.

<sup>154</sup> Op. Cit. Pág. 320.

<sup>155</sup> Ver artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto de la espontaneidad en el pago de las contribuciones antes de su descubrimiento por la autoridad fiscal, existe la siguiente tesis:

**“DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCIÓN AUTORIZADA POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR.**

Aun cuando el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación autoriza al contribuyente a corregir su situación fiscal, mediante una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación fiscal, con independencia de la situación fiscal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los artículos 70 y 94 del propio ordenamiento legal en cita. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 318/93. Luis Pérez Aguilar. 9 de junio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Angel Mandujano Gordillo. Secretaria: Julieta María Elena Carrasco.<sup>156</sup>

En el caso de la conducta delictiva de la Defraudación Fiscal, “la omisión supone una conducta que consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico.”<sup>157</sup>.

Entonces, la acción típica es sólo aquella que se acomoda a la descripción objetiva, en este caso dos tipos de conductas darían la configuración del ilícito, de la Defraudación Fiscal:

a) **mediante el uso de engaños;** “la figura del delito de defraudación fiscal requiere de engaño, esto es, la presentación de los hechos en forma diferente de la realidad, ya sea a través de una declaración o determinación del impuesto falsa o incompleta.”<sup>158</sup>, o

b) **mediante el aprovechamiento de errores;**  
ambas a su vez en:

1. usar engaños para omitir totalmente el pago de alguna contribución.
2. usar engaños para omitir parcialmente el pago de alguna contribución.
3. aprovechar el error en que se encuentren las autoridades fiscalizadoras para omitir totalmente el pago de alguna contribución.
4. aprovechar el error en que se encuentren las autoridades fiscalizadoras para omitir parcialmente el pago de alguna contribución.
5. usar engaños para obtener un beneficio en perjuicio del Fisco Federal.
6. aprovechar el error en que se encuentran las autoridades fiscalizadoras para obtener un beneficio en perjuicio del Fisco Federal.

<sup>156</sup> Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia en Disco Compacto. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. 8A Tomo XII – Agosto. Pág. 404.

<sup>157</sup> De la Garza. Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa 18ª edición. México 1994. Pág. 907.

<sup>158</sup> Illaíes Luis. Las Infracciones y los Delitos Tributarios. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 127.

### D.2.1.- El Comportamiento ( aspecto objetivo ).

“El delito es algo sólo atribuible a la persona, por virtud de que solamente ella puede, a través de acciones u omisiones producto de su voluntad, realizar el elemento fundamental del delito, que es la conducta,<sup>159</sup> representando ésta, tanto los actos positivos o acciones, como los negativos u omisiones, pues ambos constituyen una forma de expresión de la voluntad individual.

La acción que constituye el delito de Defraudación Fiscal, se trata de un comportamiento humano voluntario, pudiendo ser positivo ( acción ) o negativo ( omisión ) que va encaminado al propósito de omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido.

No se trata de un hecho que pudiese ocasionarse por la naturaleza, sino verdaderamente de la ejecución voluntaria de una conducta. El elemento humano necesarios para configurar la materialidad y objetivación del delito son.

a) Que el sujeto realice dos o más actos.

Primeramente, debe existir la figura del sujeto, que según el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, puede ser persona física o moral, poseyendo una calidad de contribuyente y encontrándose en el supuesto del hecho generador del tributo, está obligado al pago de la contribución, y que una vez obligado realice dos o más actos tendientes a no pagarla, pues se desprende que deben ser dos o más actos, pues el tipo penal establece “quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores” lo que implica la pluralidad en la ejecución de la acción u omisión.

b) que esos actos consistan en el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

### D.2.2.- El Engaño en el Tipo Penal de la Defraudación Fiscal.

El engaño consiste en haber faltado a la verdad en la narración de los hechos, para ocultar dolosamente ingresos para de esa forma reducir el impuesto. El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar al fisco federal una versión incorrecta de la realidad, el fisco estima como verdadero lo que en realidad no existe.

El engaño representa toda actividad humana material o intelectual de carácter externo que lleva a cabo el individuo, tendiente a realizar una modificación, transformación o alteración del mundo exterior o de sus circunstancias para beneficiarse directamente de que alguien crea en ellas.

---

<sup>159</sup> Mabarak Cerecedo. *Doctrina. Derecho Penal Fiscal*. 1ª ed. Lazcano Garza Editores. México 1993. Pág. 26

“El engaño, conceptuado como tal, tiene determinadas características entre las que destaca una conducta activa en materia tributaria, circunscrita a específicas formas de actuación del infractor, como la conducta típica para que se dé la plena existencia del dolo y, más aún, el uso de maquinaciones o engaños. Todo esto describe lo que ha sido expresado por la Sala Auxiliar y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las cuales han sostenido reiteradamente que solamente se configura una omisión dolosa, con el propósito de defraudar al fisco, con las conductas siguientes:

Omitiendo el pago de una prestación tributaria, como consecuencia de las omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones, tales como alterar, raspar, tachar cualquier anotación, asiento o constancia hechas en los libros de contabilidad, haciendo constar en ellos cuentas, nombres, cantidades o datos falsos, no llevar libros de contabilidad requeridos por las leyes fiscales o llevar doble juego de libros, destruir o inutilizar los libros para evitar la inspección fiscal, o no practicar los inventarios o balances obligatorios.”<sup>160</sup> La ejecución de estos actos de engaño, llevan implícito el elemento volitivo denominado Dolo.

### D.2.3.- El Dolo en el Tipo Penal de la Defraudación Fiscal.

Un elemento necesario para configurar la existencia de esa conducta antijurídica en materia tributaria tiene que partir de la consideración de que las leyes fiscales son en primer lugar de autodeterminación de las obligaciones por el contribuyente, es decir, que es obligado al pago del impuesto quien determina y hace líquida la obligación a su cargo, y proporciona a la autoridad hacendaria los elementos necesarios que permiten llegar a la determinación del cumplimiento total de dichas obligaciones y la expresión en cantidad líquida que debe cubrirse a favor del Fisco Federal, cantidad numérica a pagar que expresamente a nacido en Ley y personalizado el mismo contribuyente, al colocarse en la situación que a dado lugar al nacimiento de la obligación fiscal., y que en ocasiones por la voluntad intencionada del contribuyente se expresan o comunican en cantidades alteradas para modificar con ello la cuantía de los tributos a pagar, por supuesto, en busca de su disminución.

El dolo en el delito de la Defraudación Fiscal, será la intención de obtener un beneficio indebido, es decir, el conocer y querer la ilicitud de la conducta realizando para ello el o los actos que le sean necesarios.

Quintana Valtierra cita : “El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que el dolo se advierte en el propósito directo de evadir el pago de la prestación tributaria, o el propósito indirecto de eludir el gravamen mediante la evasión de los medios de control previstos en las disposiciones tributarias.”<sup>161</sup>

<sup>160</sup> Urbina Nandayapa. Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 116.

<sup>161</sup> Revista del T.F.F., enero a diciembre de 1952. Pág.126 y 162, y enero a diciembre de 1949 Pág. 70.

El término “defraudación” exige la intencionalidad del obrar del sujeto activo. Sin embargo esta intencionalidad, que es un elemento del tipo legal, para su existencia se debe deducir, es decir, probar la intención dolosa plenamente, para ello debe valorarse y fundamentar con las pruebas que obren en el expediente dirigidas a encontrar que efectivamente se actuó con el conocimiento y la voluntad de realizar los elementos del tipo objetivo, corresponderá a la autoridad hacendaria y a la autoridad investigadora fundamentar y motivar adecuadamente la intención dolosa del contribuyente tendiente a omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

#### D.2.4.- El Aprovechamiento de Errores en el Tipo Penal de la Defraudación Fiscal.

Cabe señalar que el aprovechamiento de errores es una modalidad de la conducta que constituye una omisión la cual desde el punto de vista de la exigencia de la Defraudación Fiscal se puede presentar en distintos supuestos o modalidades.

Estos supuestos se dan principalmente en los casos que se obtiene una devolución de una contribución pagada en exceso como sucede en el caso del I.V.A. o de cualquier impuesto devuelto equivocadamente, y el contribuyente no hace nada por sacar al fisco del error en que se encuentra y obteniendo así un beneficio lucro indebido o causando un perjuicio al fisco federal.

En el mantenimiento del error el sujeto pasivo estima como cualidades de la realidad algo que está no pese y el sujeto activo, conociendo la verdadera esencia de la realidad mantienen en su error al sujeto pasivo, no le hace ver su falso conocimiento de la realidad; aquí el contribuyente no se introduce, es decir, no actúa, sino simplemente mantiene al fisco federal dentro de la versión alejada de la realidad.

#### c) Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución

Según el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones son:

- Impuestos,
- Aportaciones de Seguridad Social,
- Contribuciones de Mejoras, y
- Derechos

Estas se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Resulta obvio que al formular y preparar engaños o aprovecharse de errores la conducta ya va encaminada a obtener un beneficio, éste puede darse al momento de no pagar una contribución pues preparó las condiciones falsas óptimas para dejar de hacerlo, o por error de la autoridad ( sumamente difícil ) percibe una compensación o devolución y no la comunica.

Uno de los supuestos, es que al momento de que la autoridad fiscalizadora realiza la revisión de la contabilidad del contribuyente se equivoque y compense o devuelva cantidades por concepto de impuesto, y el contribuyente apercibido de que no es así, lo oculta ( aprovechamiento de errores ).

El otro supuesto, es que el contribuyente alegue excedente en las cantidades enteradas a la autoridad fiscalizadora y fabrique condiciones inexistentes, como facturas u operaciones falsas, con el propósito de obtener ese beneficio ( engaños ).

d) Que la realización de esos actos tenga COMO UNICO PROPOSITO el de omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido.

Como ya se dijo, el hecho de que el contribuyente o sus dependientes bajo órdenes de éste preparen las condiciones que aparenten una situación fiscal contraria a la realidad siendo alterados los datos, registros o sistemas contables, creando clientes o proveedores falsos y operaciones falsas, serían con la deliberada intención de obtener el correspondiente beneficio, de lo contrario no tendría sentido maquinar engaños sino fueren ocupados, a menos de que la autoridad los descubriese antes de obtener su cometido, lo que ocasionaría la sanción por la tentativa respectiva.

e) Que con la conducta que logre el “beneficio indebido” implique un perjuicio al Fisco Federal.

#### D.2.5.- La Obtención de un Beneficio Indebido.

Otro de los elementos integrantes del tipo penal de la Defraudación Fiscal, es que el sujeto ejecutor de la conducta consistente en engaños o aprovechamiento de errores, sea con la omisión del pago de la contribución o sin ésta, obtenga un beneficio indebido.

Este beneficio indebido, al igual que los demás elementos debe quedar plenamente comprobado a juicio de la autoridad competente que conozca del proceso, para poder dictar la sentencia condenatoria al ya entonces delincuente fiscal.

“Debemos entender por beneficio indebido aquellos beneficios fiscales relacionados con subsidios o estímulos de los que se vale el contribuyente sin tener derecho a fin de dejar de enterar las contribuciones a su cargo.”<sup>162</sup>

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no precisa que se entienda por obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en qué casos se presenta esta situación.

---

<sup>162</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 56.

“El beneficio indebido debe implicar un perjuicio al fisco federal. La cuestión que surge es: determinar cuando surge tal beneficio indebido. Este concepto no tiene un contenido jurídico directo, por lo que no es posible tener por demostrado de una manera fehaciente el dolo en la conducta, y al tener la imposibilidad de determinar claramente lo que se debe entender por beneficio indebido, no puede ser señalada con precisión legal la intención del sujeto, **POR LO QUE ESTA NO PUEDE EXISTIR SI NO SE CONOCE CLARAMENTE LA ILICITUD EN LA CONDUCTA**, es decir no se puede hacer con intención algo que no se conoce, por lo tanto, al no comprobarse plenamente el dolo en la conducta, se produce una causa de atipicidad que origina que no exista responsabilidad penal dado que los elementos del delito no se adecuan a los presupuestos.”<sup>163</sup>

No obstante, algunos de los supuestos para interpretar que con el uso de engaños o al aprovechamiento de errores se obtiene un beneficio indebido, son:

1. Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.
2. Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.
3. Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.
4. Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.
5. Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho.
6. Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.
7. Cuando se omite el pago parcial de una contribución al que se estaba obligado.
8. Cuando se omite el pago total de una contribución al que se estaba obligado.

En cualquiera d estos supuestos se observa que en relación de la comisión de la conducta se obtiene para el contribuyente, una cantidad excedente de sus actividades o un remanente en sus pagos, lo consecuente ahora es demostrar que con ello se causa un perjuicio al Fisco Federal.

#### D.2.6.- El Perjuicio al Fisco Federal.

Además de ejecutar actos de engaño o aprovecharse de errores que signifiquen al contribuyente un beneficio indebido, éste debe representar para el Fisco Federal, un perjuicio.

---

<sup>163</sup> Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 121.

“El perjuicio consiste en un daño para el sistema fiscal traducido en que el fisco federal no reciba a tiempo las contribuciones a las que constitucionalmente tienen derecho derivado de las obligaciones de los contribuyentes para contribuir a los gastos públicos, es decir, se lesiona o pone en peligro la función recaudatoria del sistema fiscal, en tanto que comporta una grave dificultad para la función de inspección y recaudación, y el empleo costoso de más medios personales y materiales de la inspección financiera.”<sup>164</sup>

Si el contribuyente, ejecuta los actos de engaño o de aprovechamiento de errores, omite el pago de una o varias contribuciones pero no ocasiona perjuicio al Fisco Federal, o éste no lo demuestra, tampoco podrá configurarse el delito.

Pero como elemento fundamental para acreditar el tipo penal tributario, de la Defraudación Fiscal, es necesario acreditar o tener por comprobada a juicio del acusador y demostrar al juzgador la intención de delinquir, ese elemento psicológico del infractor que parte de un elemento volitivo y se traduce en un resultado lesivo al Estado, causando el elemento del perjuicio al fisco federal.

#### D.2.7.- El Nexo Causal.

Aparejado a la ejecución de los actos, debe obtenerse el resultado, y estos los actos y el resultado deben forzosamente estar relacionados. Esto es lo que se conoce como el Nexo Causal.

“El nexo causal equivale a relación; es la conexión o el enlace existente entre la conducta y su resultado material.”<sup>165</sup>

Este, el nexo causal del delito, es un elemento volitivo, el delincuente conoce la ilicitud de una conducta y genera una actividad suficiente para llegar a su objetivo o cometido.

“Pero como elemento fundamental para acreditar el cuerpo del delito tributario llamado de defraudación fiscal, es necesario acreditar o tener por comprobada, a juicio del acusador y demostrar al juzgador, la intención de delinquir, ese es el elemento psicológico del infractor que parte de un elemento volitivo y se traduce en un resultado lesivo al interés económico del Erario.”<sup>166</sup>

“Por supuesto, las legislaciones tributarias penales exigen, a la par del derecho penal común, que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción y el resultado castigado por la Ley exista una relación o vínculo de causalidad, de tal manera de que el último sea una consecuencia de los primeros.”<sup>167</sup>

---

<sup>164</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 57.

<sup>165</sup> Pavón Vasconcelos Francisco. La causalidad en el delito. Porrúa 4ª edición México 1993. Pág. 63.

<sup>166</sup> Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 114.

<sup>167</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa 18ª edición. México 1994. Pág. 912.

En la Defraudación Fiscal, será pues el nexo causal la comprobada intencionalidad del autor de ejecutar los actos encaminados a dejar de cumplir el pago de las contribuciones u obtener el beneficio indebido y lograrlo.

#### D.2.8.- Atipicidad en la conducta.

La atipicidad, es decir que la conducta no se considere típica, según el Dr. Martínez Gamelo puede provenir de la falta, de la exigida referencia a las condiciones del sujeto activo, del pasivo, del objeto, del tiempo o lugar y del medio, especialmente previsto.

La atipicidad en el delito de la Defraudación Fiscal al ya encontrarse previsto en Ley, sólo pudiere presentarse bajo los siguientes supuestos:

1. Que el contribuyente compruebe que sus actos fueron ejecutados por impericia o errores aritméticos involuntarios.
2. Que la autoridad, a pesar de existir intencionalidad dolosa, no la compruebe plenamente.
3. Que la omisión de la contribución o la obtención del beneficio indebido, no tenga relación alguna con las maquinaciones o aprovechamiento de errores.
4. Que la relación existente entre éstas, no pudiere probarse.
5. Quien maquina los engaños y ejecuta los actos para obtener el beneficio, no es el contribuyente, no depende de él, no tiene ninguna relación con el sujeto y además él personalmente no obtiene ningún beneficio.
6. Que las cantidades no enteradas son originadas por actividades no gravadas.

“Este contexto de elementos subjetivos y objetivos de los ilícitos tributarios, hacen típica la figura en estudio, ya que es un delito que necesariamente debe ser patrimonial en perjuicio del Estado. La legislación actual tiene matices de incertidumbre para poder demostrar fuera de toda duda la existencia de tales delitos, pues el elemento volitivo es difícil de demostrarlo.

Por lo anterior es evidente que al no darse la intención dolosa de perpetrar el delito por el que se presenta la acusación en contra de determinado contribuyente ( o ésta no se llegase a demostrar con plenitud ), no existe dolo en la conducta de los indiciados,<sup>168</sup> lo que conleva también la atipicidad en la conducta.

---

<sup>168</sup> Urbina Nandayapa. Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 50.

## E.- La Antijuricidad del Tipo Penal de Defraudación Fiscal.

Otro de los elementos del delito es el de la antijuricidad. Mientras el tipo describe la conducta ilícita, la antijuricidad valora la conducta; en tanto la tipicidad es la forma, la antijuricidad constituye el contenido.

La antijuricidad o ilicitud significan contradicción entre el comportamiento y la norma. Existe pues, una cultura ( con sus componentes éticos ) que exige cierta conducta: la valora como plausible, y rechaza la otra: la califica de ilícita, injusta, delictiva. En este sentido las normas penales tenderán a la protección de los intereses de la comunidad, representada ésta por sus entes de gobierno, con el bien jurídico a proteger el sistema recaudatorio de las contribuciones.

“El acto humano para ser conceptualizado como delito, ha de estar en oposición con una norma jurídica penal, lesionando o poniendo en peligro intereses penalmente protegidos, es decir, ha de ser antijurídico.”<sup>169</sup> Esto significa, que la descripción que hace la Ley, la forma describe a la conducta, y la antijuricidad, el contenido le valora como ilícito.

“El hecho antijurídico del delito fiscal, explica J. Ibañez Casado: “ Será tanto la elusión del pago del impuesto, de modo directo como, indirectamente, mediante la obtención o disfrute ilícito de cualquier bonificación; exención, desgravación u otro beneficio fiscal, en cuya virtud se hubiere reducido indebidamente la deuda tributaria.”<sup>170</sup>

La antijuricidad del delito de la Defraudación Fiscal, se objetiviza por lo siguiente:

- a) La disposición legal contenida en el artículo 108 y 109, que contienen un patrón de conducta a observar.
- b) La ejecución de la conducta tendiente a contravenir ese patrón de conducta, que vulnera la disposición.
- c) Siendo contemplada en Ley, y ejecutada la conducta, da como necesario un comportamiento contradictorio a la Ley y se cataloga así de antijurídica.

“ Desde un punto de vista formal, es antijurídica la conducta contraria al derecho, es decir, que dicha conducta se encuentra en contradicción con preceptos jurídicos de carácter positivo o negativo,”<sup>171</sup> que en el ámbito fiscal consiste la antijuricidad de la conducta “ en un ataque al interés financiero del Estado,”<sup>172</sup> siempre objetivo.

<sup>169</sup> Casado Herrera Daniel. El Delito Fiscal breve análisis jurídico penal. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 199.

<sup>170</sup> citado por Reyes Vera Ramón. Principios de Derecho Penal Tributario. Revista Lex 3ª época. año 1. no. 2. agosto 1995. México. Pág. 47.

<sup>171</sup> Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas 1ª edición México 1991 Pág. 321.

<sup>172</sup> Infracciones. Sanciones y Delitos de Contrabando. Manual de Auto Estudio. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. S.H.C.P. México. 1997.

El simple hecho de que se contemple en el Código Fiscal de la Federación una descripción típica de una conducta dañina y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realice la querrela ante el Ministerio Público Federal, no constituyen por si mismas la atipicidad, sino que debe forzosamente ejecutarse la conducta descrita en Ley y sancionada penalmente por contravenir las disposiciones y perjudicar la tranquilidad pública afectando el funcionamiento del sistema recaudatorio y desde luego que una vez calificado por la Secretaría, como perjudicial al Fisco, se querelle.

## F.- La Culpabilidad en el delito de Defraudación Fiscal.

Según Luis Jiménez de Asúa la culpabilidad es “el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible a la que le siga un nexo psicologico motivado, y que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas.”<sup>173</sup>

Las formas de la culpabilidad son:

- Dolo
- Culpa

El Dolo: que el mismo Jiménez de Asúa lo define como “la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad, existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su mutación, con la consecuencia de que se quebrante un deber, con voluntad de realizar el acto o de omitir la acción debida y con representación del resultado, o de la consecuencia de no hacer, que se quiere o se consiente.”<sup>174</sup>

Se sostiene que el Dolo en la Defraudación Fiscal “existe cuando el sujeto tiene el propósito deliberado de infringir una disposición fiscal con objeto de evadir un tributo o los medios de control del pago del mismo.”<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> Citado por Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas 1ª edición México 1991 Pág. 323.

<sup>174</sup> Op. Cit. 324

<sup>175</sup> Lomelí Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 2ª edición. México 1997. Pág. 182.

Al artículo 9 del Código penal para el Distrito Federal dispone:

“obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la Ley, y obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.”

Lo contrario del Dolo es la Culpa, por la que se entiende como “la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto, y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente, causa un efecto dañoso.”<sup>176</sup>

Así, ambas formas, producen el mismo resultado dañino, pero con la salvedad de que en el dolo se actúa con la convicción y voluntad y en la culpa se carece de ella.

Para la configuración del delito de Defraudación Fiscal, es necesario como ya se dijo, probar plenamente la existencia del dolo, pues de no hacerlo no se estaría en la figura específica delictiva sino seguramente ante una infracción.

Voluntad Dolosa.- Conocer y querer, que con la omisión del pago de una contribución aprovechándose del error, se cause un perjuicio al fisco federal

Voluntad Culposa.- es el no proveer el cuidado posible y adecuado para evitar la lesión del bien jurídico previsible, se haya o no previsto.

Las causas de inculpabilidad en la Defraudación Fiscal, no son aplicables, pues la calidad del sujeto activo del delito, no dan lugar a la presencia de las mismas, ya que quien comete el delito está plenamente capacitado y consciente de lo que sus actos implican, ya que la comprensión de las leyes fiscales lo requieren.

## G.- La Imputabilidad en el Delito de Defraudación Fiscal.

La imputabilidad es la posibilidad condicionada por el estado físico y mental del infractor para poder valorar correctamente sus acciones, la base de la imputabilidad es la voluntad libre y consciente ya que la misma se exterioriza en una conducta.

Esta es definida como “la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal.”<sup>177</sup> O como el un conjunto de condiciones mínimas de desarrollo, madurez y normalidad o equilibrio psicológico, que implica capacidad para responder de una conducta ilícita.”<sup>178</sup>

<sup>176</sup> Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas 1ª edición México 1991 Pág. 325.

<sup>177</sup> Castellanos Tena. Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa. México 1992. Pág. 218.

<sup>178</sup> Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas 1ª edición México 1991 Pág. 322.

Es verdad que para que un hecho sea imputable a alguien, es preciso que pueda atribuirse a la persona en cuestión. Sin embargo, el sujeto activo del delito de Defraudación reúne tales características que junto con las actuaciones que realiza, simplifican para la autoridad fiscalizadora el imputar a un contribuyente como responsable de la comisión del delito tributario.

El contribuyente que consiente de sus actos, dirigido a ejecutar algunos u ordenar a sus dependientes ejecutarlos para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, será directamente imputable.

Ahora bien, si tomamos en consideración que la imputabilidad es la base de la culpabilidad en cuanto que requiere que la acción sea atribuida a una persona capaz de entender y querer, para después fincar su culpa y responsabilidad, ésta será indispensable para el procesamiento del contribuyente infractor.

## H.- La Punibilidad del Delito de Defraudación Fiscal.

Se considera pues que no resulta suficiente que el derecho positivo señale determinadas conductas como ilícitas y antijurídicas para atribuirles el carácter de infracciones o delitos. Es necesario además que establezca el Poder Público por medio de normas legislativas formal y materialmente, las sanciones aplicables al sujeto que las realice.

Habiéndose previsto y descrito en Ley la conducta que se considera perjudicial para los bienes jurídicos que son protegidos por el Estado, y probado todos los elementos que lo integran, debe consecuentemente imponerse su respectiva sanción.

Se entenderá como punibilidad a "la conminación de privación o restricción de bienes del autor del delito, formulada por el legislador para la prevención general, y determinada cualitativamente por la clase de bien tutelado y cuantitativamente por la magnitud del bien y del ataque a este."<sup>179</sup>

Las normas que contienen las sanciones para los delitos tributarios, están contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

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

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

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

---

<sup>179</sup> Celorio Vela Jesús Agustín. Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México. ( El caso del tipo Penal de Defraudación Fiscal. ) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 50.

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

**Quando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.”<sup>180</sup>**

Como señala al artículo, el monto defraudado se calculará por ejercicios fiscales aun que se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Además de las sanciones establecidas para quien cometa el delito de Defraudación Fiscal, se estipulan supuestos que elevan a la defraudación al delito de defraudación Fiscal Calificada, según lo establece el artículo, “**El delito de Defraudación Fiscal será calificado cuando ésta se origine por:**

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

**Quando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.”<sup>181</sup>**

#### **I.- Momento de consumación del tipo penal de Defraudación Fiscal.**

El resultado consiste en la omisión del pago de alguna contribución o de la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; se entiende que el resultado se da en el momento en que se consuma el perjuicio hacia el fisco federal, este momento tiene una doble perspectiva:

1. El vencimiento del término para que el contribuyente cumpla con su obligación fiscal.
2. El momento en que el fisco ejercita sus facultades de comprobación y puede hacer exigible el cumplimiento de la obligación de pago.

<sup>180</sup> Ver artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>181</sup> Ver Código Fiscal de la Federación.

Esto es por lo siguiente, un contribuyente que se encuentre obligado al pago de alguna contribución, puede decidir no pagar lo y ejecutar los actos que el considere eficaces para distraer o engañar desde los funcionarios que representan a la autoridad fiscal, como al propio sistema fiscal, sin embargo, tal conducta o hecho no tendrá relevancia si la autoridad no hace las veces por enterarse de el correcto y cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales y esto se manifiesta cuando al llegar el término para efectuar el cálculo y presentar la declaración correspondiente y pagar el tributo la autoridad fiscalizadora efectúa la revisión correspondiente y detecta la irregularidad y la voluntad defraudatoria del contribuyente.

Si la autoridad no ejecuta actos de comprobación o no se vence el término para efectuar la declaración y pago de las contribuciones, el hecho realizado no se habrá consumado, pues el engaño y beneficio se obtiene una vez que se deja de enterar el producto de los ingresos y no cubrirlos en su totalidad, o en cantidad menor.

## **J.- Actos asimilables a la Defraudación Fiscal.**

El Código Fiscal de la Federación en su título de delitos Fiscales, establece también una serie de actos que por su naturaleza son asimilables a la Defraudación Fiscal al respecto el artículo 109 dispone:

**“Artículo 109.- será sancionado con las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal quien:**

**I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio profesional independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

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

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

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

**V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.”<sup>182</sup>**

---

<sup>182</sup> Ver Código Fiscal de la Federación.

En este capítulo también se estipula que no se realizará la formulación de querrela, al que se encontrase en los supuestos mencionados enterara espontáneamente, con los respectivos recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma autoridad, cuya tendencia sea la de comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales y su efectivo pago.

“La fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la federación contiene in Tipo abierto al máximo, que tiende a crear un terrorismo fiscal para proteger los intereses del fisco, pero en demérito del principio de legalidad y del artículo 14 constitucional.”<sup>183</sup>

Se insiste de esta forma por algunos, que el objetivo de la autoridad fiscal, es siempre actuar bajo la consigna de un clima de temor hacia los contribuyentes.

En el sistema fiscal mexicano cada vez son más los tributos que exigen del contribuyente alguna declaración o liquidación. En este sentido, una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico. De esto se desprende que falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente ( o no pagar ) sino también quienes, sabedores del saber de declarar, omiten la declaración.

Tanto en el ilícito penal como en el administrativo, se parte de la idea de que el contribuyente es un sujeto que se encuentra en una posición de obligación ante el Fisco; es decir, se encuentra sujeto al cumplimiento de un deber u obligación de contribuir al gasto público. Se le impone a todo contribuyente el deber de informar a Hacienda el monto con el que puede ( y debe ) contribuir a ese gasto público en atención a sus ganancias. De ahí se deduce que la conducta de guardar silencio lo convierte, por el sólo incumplimiento de la obligación de informar, en reticente; y este silencio asume valor concluyente, del cual se tiene derecho a interpretarlo como afirmación de que el sujeto obligado a informar no tenía nada que declarar, pudiendo entonces pensarse que la esencia del delito es la pura desobediencia, en atención a que dicho silencio se considera como el medio engañoso para evadir el impuesto.

De acuerdo con lo anterior, habría que concluir lógicamente que son constitutivas de la Defraudación Fiscal tanto aquellas conductas que declaren falsamente, alterando los montos, como aquellas que omiten las declaraciones exigidas, de las cuales se tenga la obligación de pagar, aun cuando se considere que esto no deba ser lo correcto en un sistema fiscal sano.

---

<sup>183</sup> Zamora Pierce, Jesús, Introducción a Los Defraudación Fiscales. Revista el Foro. Organó de la Barra Mexicana Colegio de Abogados. Octava Época. tomo III número 3. México 1990 Pág. 137.

Se considera que la razón por la cual se sanciona tanto al que declara falsamente lo que no es como aquel que no declara nada, se debe a que no debe ser de mejor condición quien no declara nada que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido. En ambos casos se advierte una falta de verdad o de actitud engañosa.

En relación con lo expuesto, “la esencia de los delitos de Defraudación consiste lisa y llanamente en la no percepción de los ingresos fiscales a los que la Hacienda tiene derecho, así como por hacer creer ( falsamente ) a la Secretaría que no se ha omitido ninguna contribución. El no emitir la declaración esperada, con la finalidad de que no se entera Hacienda que existe una obligación de pagar la contribución debida, viene a constituir el acto del engaño, el cual se puede realizar tanto a través de una conducta activa como de una omisiva. Según esta posición se da una doble omisión: primero, la consistente en omitir el pago de la contribución; y segundo, no pagar la cantidad debida. De estos dos incumplimientos se deduce que se engaña a Hacienda al hacerla creer que no se tiene ninguna obligación de pago.”<sup>184</sup>

#### K.- La Tentativa.

El Código Fiscal de la Federación regula la tentativa de manera general para los delitos fiscales, disponiendo que la misma es punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas de la voluntad del agente, esto según lo establece el artículo 98 del citado Código.

Este mismo precepto dispone que la tentativa se sanciona con prisión de hasta dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate si éste se hubiera consumado.

En el caso de la defraudación fiscal la pena por tentativa alcanzaría en el primero de los supuestos de la Defraudación Fiscal, un año y dos meses, en el segundo supuesto, tres años y dos meses, en el tercero, hasta seis años.

En el caso de no poder determinarse la cuantía de lo defraudado alcanzaría hasta cuatro años. Y en los casos de los supuestos del delito calificado, se aumentarían en una mitad.

Se agrega que si el autor desistiera de la ejecución o impidiera la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos, delitos.

---

<sup>184</sup> González Salas Campos. Raúl. Los Delitos Fiscales. Pereznieto editores. México 1995.

El requisito necesario para que se actualice la tentativa es precisamente la exteriorización del deseo de cometer un delito, lo que se realiza a través de la ejecución de actos tendientes a la consumación de dicho delito. Es pertinente mencionar que en la comisión de un delito doloso o intencional existe lo que se conoce como “*inter criminis*”, que se conforma por dos fases: a) la etapa interna o subjetiva, b) la etapa externa u objetiva. La primera se refiere a la intención, el deseo de delinquir en el sujeto. La segunda es aquella donde el sujeto empieza a realizar ciertos actos materiales encaminados a la consumación del delito, son actos concretos de ejecución y es aquí donde se actualiza la tentativa.

“En la materia fiscal se ha dicho que la planeación fiscal constituye tentativa de delito, sin embargo, podemos decir que como la tentativa sólo se produce en la fase externa u objetiva es un error asimilar a la planeación fiscal a la tentativa del delito de defraudación fiscal.”<sup>185</sup>

---

<sup>185</sup> Pujol Rosas Rebeca F. Algunas consideraciones acerca de las infracciones y los delitos en el Código Fiscal de la Federación. Revista Alegatos no. 24 mayo – agosto 1993 México Pág. 101.

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CAPÍTULO VI.- ASPECTOS PROCESALES DE  
LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

## CAPITULO VI.- Aspectos Procesales de la Defraudación Fiscal.

### A.- Requisitos de Procedibilidad según el Código Fiscal de la Federación.

Conforme al artículo 31 fracción décimo primera de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a su vez, por los artículos primero, segundo y séptimo fracción primera de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que le corresponde la recaudación y cobro de las contribuciones federales, así como vigilar y asegurar el cabal cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Luego entonces, siendo los titulares de las facultades fiscalizadores y en base a la teoría de la personificación tras la afectación por una conducta ilícita de tipo tributario, son a ellas a quienes les corresponde, al no poder por Ley sancionar las conductas que constituyan delitos, manifestar a la autoridad competente los hechos de que tuviere conocimiento que pudiesen dar lugar a la comisión de alguna conducta que implicara una Defraudación al Fisco.

A todas las figuras jurídicas, la Ley establece a las instituciones competentes, diferentes requisitos para proceder conforme a la figura jurídica determinada.

En el caso de la Defraudación Fiscal, para poder hacer efectiva la sanción a los particulares con calidad de contribuyentes que cometieren el delito de Defraudación Fiscal, deben observarse ciertos requisitos de procedibilidad que el mismo Código Fiscal y el Código Penal establecen.

Dado a que, como se ha venido analizando, la autoridad fiscal, es decir, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su organismo desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria, tienen atribuciones en la recaudación y cobro de las contribuciones, mas no cuentan con las facultades para imponer sanciones a los delitos, aunque se traten estos de indole tributaria; es conforme a la letra del artículo 16 de la Constitución, facultad expresa del Ministerio Público la persecución y la investigación de los delitos, y es ante éste quien se deben manifestar los hechos que la autoridad tenga conocimiento que pudieren constituir una Defraudación Fiscal.

Conforme a lo estipulado en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, **“las autoridades fiscales a fin de comprobar** que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para **comprobar la comisión de delitos fiscales** y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estarán facultadas para:

I.- rectificar errores aritméticos, omisiones. . .

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban. . .

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

IV.- Revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes. . .

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales. . .

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes. . .

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

**VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por posible comisión de delitos fiscales.** Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.<sup>186</sup>

Será conforme se ejecuten las facultades de comprobación y se detecten en base a éstas, conductas que pudieren implicar una defraudación, que la autoridad fiscal requerirá a la autoridad competente el ejercicio de la acción penal ante los tribunales correspondientes.

Ahora bien, para que el Ministerio Público pueda conocer del delito, el titular del bien jurídico vulnerado por la Defraudación Fiscal, debe echar a andar el mecanismo jurídico para hacer efectiva la sanción a aquel que verdaderamente ( como debe comprobarse ) ha cometido el delito, de conformidad lo establezca la Ley misma.

El primero de los requisitos de procedibilidad lo establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación al estipular:

“Artículo 92.- para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en éste capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

1.- formule querrela tratándose de los delitos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.”<sup>187</sup>

Por lo que es estrictamente necesario, preceda la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para proceder penalmente.

<sup>186</sup> Ver artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>187</sup> Ver artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

## B.- Formulación de querella.

Florián define a la querella como “la exposición que la parte lesionada por el delito hace a los órganos adecuados para que se inicie la acción penal. Lo más acertado es considerar la querella como una condición de procedibilidad, pues se afirma la existencia del delito con independencia de ella.”<sup>188</sup>

“Que una ofensa no sea punible sino a querella de parte significa que depende en primer lugar del juicio del ofendido su castigo, no en el sentido de que tal juicio sea suficiente sino en el de que es necesario; no obstante la querella, un hecho puede no ser castigado, pero sin ella un hecho no puede ser castigado”.<sup>189</sup> Esto quiere decir, que pudiese existir la formulación de una querella por un acto no sancionable, pero al contrario, un acto no sancionable, no puede aplicársele la sanción sin la respectiva querella de así establecerlo la propia Ley.

Pues bien, conforme al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación ya citado, es necesario por parte de las autoridades fiscales la formulación de la querella para proceder por el delito de Defraudación Fiscal, y conforme al artículo 2º del Código Federal de Procedimientos Penales compete, al Ministerio Público Federal recibirla.

Artículo 2.- Compete al Ministerio Público Federal llevar a cabo la averiguación previa y ejercer, en su caso la acción penal ante los tribunales.

En la averiguación previa corresponderá al Ministerio Público:

I.- Recibir las denuncias, acusaciones o querellas que le presenten en forma oral o por escrito sobre hechos que puedan constituir delito;

II.- Practicar y ordenar la realización de todos los actos conducentes a la comprobación de los elementos del tipo penal y a la demostración de la probable responsabilidad del inculpado, así como a la reparación del daño. . .<sup>190</sup>

Por un lado, el hecho de tipificar a la Defraudación Fiscal como delito, brinda la certeza de que quien conocerá del mismo será un tribunal del poder judicial, por lo que la sanción será impuesta por el mismo, evitando así actos de excesiva presión por la autoridad tributaria y por otro lado, el hecho de que el delito de Defraudación Fiscal, sólo pueda perseguirse por el Ministerio Público Federal, mediante la querella correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presenta como una de las principales ventajas el hecho de evitar los actos privados de venganza y chantaje, pues ningún particular puede denunciar a una persona física o moral de haber cometido este delito.

<sup>188</sup> Acosta Romero Miguel y López Betancourt Eduardo. Delitos Especiales. Porrúa 3ª edición México 1994 Pág. 60.

<sup>189</sup> Carnelutti. citado por Acosta Romero Miguel y López Betancourt Eduardo. Op. Cit. Pág. 60.

<sup>190</sup> Ver artículo 2 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Otro de los aspectos en la formulación de la querrela, es el que contempla en Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el ordenamiento jurídico que de acuerdo a lo estipulado por el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece las atribuciones concretas y específicas de cada una de las unidades administrativas de dicha Secretaría; le otorga al Procurador Fiscal de la Federación importantes atribuciones en materia de conductas ilícitas reguladas por el Derecho Penal.

“La Procuraduría Fiscal es la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fue creada única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de ésta Secretaría de Estado.”<sup>191</sup>

“Artículo 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación: . . .

XXVI.- Ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra autoridad administrativa o de la Secretaría; . . .

XXVIII.- Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que pueden constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Unidad de Contraloría Interna y a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo; **así como denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda, otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que se solicite el sobreseimiento de los procesos penales.**”<sup>192</sup>

Previo a la querrela, la investigación del delito de Defraudación Fiscal, se realiza por la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones que conforme al artículo 100 fracción II del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde; ella es quien integra el dictamen previo de querrela para que el titular de la Procuraduría Fiscal se querelle ante la autoridad correspondiente.

Entonces, es el Procurador Fiscal de la Federación, a quien en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde previo informe de la unidad administrativa que tuviere conocimiento de los hechos que pudieren constituir Defraudación Fiscal, la formulación de la querrela relativa ante el Ministerio Público Federal; ya que al contemplarse el delito de Defraudación Fiscal en un ordenamiento de Carácter federal, le otorga la competencia.

<sup>191</sup> Mabarak Cercedo. *Derecho Penal Fiscal*. 1ª ed. Lazcano Garza Editores. México 1993. Pág.172.

<sup>192</sup> Ver artículo 10 del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## C.- Instituciones Competentes para conocer del Delito

La competencia de las autoridades para conocer del delito de la Defraudación Fiscal va a regirse principalmente por el fuero en el que se encuentra, El fuero federal.

El delito de defraudación fiscal es del fuero federal por dos causas previstas en “el artículo 51, fracción I, incisos a) y e),”<sup>193</sup> de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y que son:

1. Estar previsto en una Ley federal y
2. Ser la federación el sujeto pasivo.

La Ley Federal es desde luego el Código Fiscal de la Federación, y el sujeto pasivo es la Federación pues con el delito de Defraudación Fiscal se vulnera un bien protegido por el Estado y bajo consecuencias para el mismo.

De tal suerte, las autoridades competentes para conocerle, sea en su fase investigadora o juzgadora son:

- Conforme a los artículos 21 Constitucional, 2º, fracciones primera y segunda y 92 fracción primera del Código Fiscal de la Federación, al **Ministerio Público Federal**, y
- Conforme a los artículos: 21 Constitucional y 51, fracción primera, incisos a) y e), los **Juzgados de Distrito**.

Siendo pues la Defraudación Fiscal del fuero federal, compete al Ministerio Público Federal la persecución del delito fiscal, en términos de lo establecido por el Artículo 21 constitucional. Tal persecución se realiza a través de la Investigación Ministerial Previa respectiva, la que debe ser iniciada precediendo, como es el caso de la Defraudación Fiscal, por la querrela que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio del órgano encargado al efecto, la Procuraduría Fiscal de la Federación; querrela que haga probable la responsabilidad del contribuyente inculpado, salvo el caso de la notoria urgencia.

Resulta obvio señalar que el levantamiento de la Investigación Ministerial Previa correspondiente se da casi en su totalidad gracias al expediente que integra dictámenes y probanzas conformado por la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus unidades administrativas dependientes, limitándose en algunos casos el Ministerio Público Federal a validarlo iniciar el ejercicio de la acción penal.

Alcalá Zamora define a la acción penal “como el motor que pone en marcha el proceso a efecto de que la jurisdicción resuelva sobre el tema controvertido.”<sup>194</sup>

<sup>193</sup> Ver Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

<sup>194</sup> Citado por García Ramírez, Sergio. Derecho Procesal Penal. Porrúa. 5ª edición. México 1989. Pág. 197.

“El objeto del proceso penal está constituido por el tema que el Juez Penal tiene que resolver en la sentencia. La inculpación de un delito a determinada persona, debe perseguir un fin práctico por la naturaleza del proceso penal. El objeto principal del proceso afecta directamente al interés del Estado. Nace de la relación jurídica de Derecho Penal, que es la consecuencia de la comisión de un delito y se desarrolla entre el Estado y el individuo a quien le es imputable.”<sup>195</sup>

En el proceso penal iniciado por el delito de la Defraudación Fiscal, tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como el Ministerio Público representan los intereses del Estado. La Secretaría representa el daño ocasionado al Estado y el Ministerio Público lo defiende.

Una vez que se tiene por concluida la investigación ( gracias por supuesto al detallado dictamen realizado por la Secretaría ), el Ministerio Público Federal puede actuar de la siguiente manera:

- a) consignar el expediente ante el Juez de Distrito, solicitando se libre la orden de aprehensión correspondiente;
- b) remitir la Investigación Ministerial Previa a reserva, en tanto aparecen nuevos elementos para acreditar el tipo penal y la probable responsabilidad;
- c) mandar el expediente al archivo, por no encontrar elementos suficientes para el ejercicio de la acción penal, ( situación poco probable, pues como se dijo, una vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforma el expediente que reúna los requisitos que demuestren la probable responsabilidad del contribuyente incumplido, se da conocimiento al Ministerio Público Federal con absoluta certeza de la procedibilidad de la misma.

Ya puesto a disposición del Juez, se le hará saber al detenido, en audiencia pública y dentro de las 48 horas siguientes a su consignación, el nombre de quien lo acusa, y la naturaleza y causa de la acusación y en ese acto deberá rendir su declaración preparatoria.

Rendida la declaración preparatoria, el Juez tiene un término de 72 horas para determinar la situación jurídica del contribuyente inculpado y que puede consistir en:

- a) Auto de formal prisión;
- b) Auto de falta de elementos para procesar
- c) Auto de sujeción a proceso;

La generalidad en materia fiscal indica que se dicta Auto de formal prisión en tratándose de querellas por la comisión de delitos fiscales, sin embargo siempre cabrá la posibilidad de que se dicte otro Auto de los mencionados anteriormente.

---

<sup>195</sup> González Bustamante. Juan José. Derecho Procesal Penal Mexicano. Porrúa. 10ª edición. México 1991. Pág. 137 – 138.

En contra de los mencionados autos judiciales, el inculpado puede presentar los recursos de:

- Apelación.
- Queja.

Los incidentes que puede promover son:

- Incidente de libertad provisional bajo caución
- Incidente de libertad por desvanecimiento de datos.

Finalmente, si el procesado considera se ha violado alguna de las Garantías que la constitución le otorga, podrá promover el Juicio de Amparo.

#### D.- Responsables del delito de Defraudación Fiscal.

El elemento personal del ilícito tributario básico es su autor, a quien el Código Fiscal de la Federación denomina “responsable”.

El responsable directo o inmediato de los delitos fiscales es el contribuyente a toda luz el contribuyente ( tratándose de una persona física ) y el representante legal ( tratándose de una persona moral ) ya sea administrador único o consejo de administración.

“Es cierto que la mayor parte de los contribuyentes son responsables directos del pago del tributo, pero asimismo es cierto que la complejidad de las leyes tributarias hace que para el eficaz cumplimiento de éstas, sea necesario que dicho contribuyente se auxilie de otras personas. Al respecto la doctrina fiscal y la legislación misma han creado figuras jurídicas cuya función es auxiliar al Estado, o bien al contribuyente mismo, en el específico campo del cumplimiento de la obligación tributaria.”<sup>196</sup>

Al respecto el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I.- concierten la realización del delito.
- II.- realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III.- cometan conjuntamente el delito.
- IV.- se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- induzca dolosamente a otro para cometerlo.

---

<sup>196</sup> Urbina Nandayapa. Arturo de Jesús. Los Delitos Fiscales en México. Pac México 1994. Pág. 117.

VI.- ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII.- auxiliien a otro después de se ejecución cumpliendo una promesa anterior.<sup>197</sup>

El que aparece en primer plano como potencial autor de ilícitos tributarios es el sujeto activo principal ( contribuyente ) a quien la Ley le atribuye el incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y formales. Pues es éste, el contribuyente principal, el sujeto obligado directo, quien finalmente ejecuta o los actos o le da validez a los actos que sus dependientes o representantes ejecutan en su nombre.

#### D.1.- Responsables del delito de Defraudación Fiscal ( Personas Jurídicas ).

La cuestión de precisar los responsables del delito de Defraudación Fiscal, implica la discusión acerca de la responsabilidad de las personas jurídicas y la respectiva sanción en la comisión de tal ilícito.

Las personas jurídicas actúan a través de sus órganos representativos. En las sociedades mercantiles ellos son los consejos de administración y los directores o gerentes.

¿ Es a ellos a quién deben imponerse las sanciones cuando las personas morales cometen infracciones o delitos ?

Es pertinente mencionar que en la doctrina de Derecho Penal se sostiene que sólo el hombre puede ser sujeto del delito porque no es posible hablar de culpabilidad sin el concurso de la conciencia y de la voluntad; y una voluntad consciente sólo se halla en el hombre.

Lo inmediato a dilucidar es si sólo se aplica al hombre individual o también al hombre que reunido con otros hombres constituye una persona social.

Durante largo tiempo la doctrina y la jurisprudencia han sostenido la tesis de que sólo la persona individual puede ser sujeto del delito, porque únicamente la persona individual puede ser responsable criminalmente, porque sólo en ella se reúnen la mencionada amalgama de conciencia y voluntad que es la base de la imputabilidad.

Si se impusieran penas a personas morales se castigaría a seres ficticios carentes de razón. La punibilidad de las personas morales estaría en pugna con el principio de personalidad de la pena, pues al castigar a una persona moral se castigaría a todos los que las componen, tanto a los que intervinieron en la ejecución del acto criminal como a los que no.

No obstante, en contra de dicho criterio ha surgido la opinión favorable a la responsabilidad de las personas sociales.

---

<sup>197</sup> Ver artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, para determinar los alcances de la responsabilidad de los administradores de sociedades, debemos tener en consideración que en el ámbito fiscal sólo la Ley puede determinar la existencia de obligaciones para las personas, sean éstas físicas o morales, ello derivado del principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Asimismo las disposiciones legales en las que se contiene la determinación de los sujetos pasivos de la relación tributaria deben aplicarse en forma estricta de acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica que sólo quienes expresamente señale la Ley podrán ser considerados deudores de créditos fiscales o responsables de su pago con los alcances que la misma norma determine.

Partiendo de los supuestos anteriores, podemos afirmar que salvo en los casos y bajo las circunstancias en que expresamente lo señale la Ley, los administradores de una sociedad podrán ser sujetos pasivos de la relación tributaria siempre y cuando se cumplan los requisitos contenidos en las hipótesis normativas.

En el caso del delito de Defraudación Fiscal, aunque la defraudación se haga respecto de las deudas de una persona moral y en beneficio de ella, quien comete el delito no es dicha persona moral, sino la persona física que comete los engaños, o se aprovecha de errores, para omitir el pago total o parcial de alguna contribución o para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

Para finalizar, cabe señalar que, en efecto, el Código Fiscal de la Federación reconoce como responsable de las infracciones a las sociedades que las cometan en virtud de que se les sanciona con multas.

En cambio, tratándose de delitos, dicho ordenamiento jurídico sanciona directamente a las personas físicas responsables en virtud de que se les impone como sanciones, penas corporales.

De acuerdo a ese punto de vista, las personas morales poseen una existencia real, no son seres ficticios sino personas reales dotadas de conciencia y voluntades propias distintas e independientes de la conciencia y voluntad de sus miembros. Si las sociedades pueden contratar e incumplir sus compromisos ¿ por qué no pueden delinquir ?; de hecho, la pena corporativa no excluye la pena contra cada uno de los individuos responsables.

Las penas aplicables a las personas jurídicas serían; pecuniarias, el decomiso de bienes, de su propiedad, la sumisión de vigilancia de la policía, privación de privilegios y derechos honoríficos, amonestación hasta la disolución de la sociedad.

El Estado no puede tomar una actitud indiferente ante el potencial peligro de actividades delictuosas de las personas morales, pues debe buscar la imposición de penas cuya base no sea sólo el principio de la responsabilidad individual, sino que tengan carácter preventivo a través de medidas de seguridad, lo que no excluirá el castigo de los directivos que sean culpables.

Las legislaciones actuales aun cuando por regla general no regulan esta materia parten de la base de que la responsabilidad es individual.

“Entre las escasas legislaciones que admiten abiertamente la responsabilidad penal de personas morales se encuentra la legislación Inglesa y Estadounidense, reconociendo esta última que si las corporaciones no pueden cometer asesinatos, pueden en cambio ser responsables de otros hechos que caen bajo las leyes federales como ciertas infracciones comerciales cometidas por los “trast.”<sup>198</sup>

El Código Penal Mexicano ha admitido vagamente la responsabilidad penal de las personas morales, en su artículo 11, al disponer que “cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella”, el juez podrá en los casos exclusivamente especificados por la Ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

También cabe sostener que los delitos cometidos por los órganos de las personas morales se imputan a dichas personas y no a las físicas que realicen los ilícitos respectivos.

“Sin embargo, ciertos delitos fiscales tienen como sujetos activos de ellos a las personas físicas que actúan como órganos de las personas morales respecto de quienes actúan como órganos. Ello en virtud de la relación de los preceptos legales que hacen imposible interpretar que sean las personas morales las que los cometen.”<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup> Infracciones, Sanciones y Delitos de Contrabando. Manual de Auto Estudio. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. S.H.C.P. México. 1997.

<sup>199</sup> Infracciones, Sanciones y Delitos de Contrabando. Manual de Auto Estudio. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. S.H.C.P. México. 1997.

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CAPÍTULO VII.- PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS  
DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

## CAPITULO VII.- Principales Causas y Consecuencias de la Defraudación Fiscal.

*“Sin querer asumir la defensa del defraudador, no es inexacto sostener que una actitud social de parte del contribuyente se justifica a veces en aras de los rigores fiscales exagerados y de las desigualdades resultantes de la aplicación de las leyes impositivas de diversos países. . . para las clases medias, el fraude constituye un medio de auto - defensa contra los impuestos sobre la renta, juzgados demasiados gravosos y desigualmente repartidos.”*<sup>200</sup>

### A.- Consideraciones doctrinales.

El hombre en busca de su organización aspirando a su desarrollo, creó los mecanismos elementales para regular el comportamiento de sus semejantes. La forma más importante de organización, el Estado, y el dispositivo regulador indispensable, el Derecho.

Estos, de acuerdo a los requerimientos y exigencias sociales, han creado las instituciones necesarias para tutelar ( conforme lo dicten las circunstancias ) los intereses masivos, mediante las correspondientes disposiciones de carácter jurídico que protejan y fomenten la objetiva cimentación de las aspiraciones colectivas en el renglón de seguridad y crecimiento desde todas sus perspectivas.

Los individuos dentro de una sociedad dirigida por un Estado en particular, son conocedores de la necesidad que tienen las instituciones estatales de percibir los recursos suficientes para ejecutar conforme lo dicten las normas, las actividades tendientes a favorecer a los propios individuos; por un lado, se conoce que la institución tiene la obligación y por el otro, la persona tiene el derecho y por si fuese poco también la potestad de exigirlo.

Además, sabe también que como las personas pueden exigir el cumplimiento de un derecho o la realización de una actividad encomendada a una institución estatal en particular, también esa institución estatal en particular puede hacer efectivas las obligaciones de las personas para con sus semejantes y para con el Estado mismo. Pues no sólo se tienen derechos sino también obligaciones.

La idealidad marcaría la espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones de todo tipo o clase que estuvieren a cargo de los particulares, sin embargo no es así.

En el ámbito de las relaciones Fisco – Particular, contrario a lo deseado, los individuos o personas no llevan a cabo las obligaciones a su cargo, sean personas físicas o morales, no todos los que integran el padrón o Registro Federal de Contribuyentes, cumplen con esmero sus deberes fiscales. Lo que indudablemente exige a quienes representen los intereses indagar las circunstancias que propicien y fomenten tales conductas.

---

<sup>200</sup> González Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Perezniecto editores. México 1995. Pág. 4 – 5.

Todas las situaciones de derecho que se presentan en la sociedad, sea entre particulares, o entre particulares y el Estado, o sus instituciones, tienen un origen o inicio y un resultado o fin, los primeros las causas y los segundos las consecuencias.

Es verdad que el Derecho considerando que la ejecución de una conducta es dañina para la sociedad o el Estado, protege el bien jurídico que se afecta con la ejecución de esa conducta mediante la tipificación de la misma. Sin embargo, la tipificación representa que el legislador observó una conducta que resulta o puede resultar dañina y le otorga una sanción a la ejecución de esa conducta, es decir, se crea en la legislación una figura delictiva que corresponde a una conducta preexistente, que no siempre va a terminar con la idea de los individuos de desistir de las mismas.

La conducta tendiente a no cubrir las contribuciones a que se tiene obligación, como ya se dijo en el capítulo cuarto, se encuentra tipificada como delito y por ende en caso de cometer la misma, se procedería administrativamente, a hacer efectivo el crédito fiscal y penalmente a la sanción a la conducta delictiva defraudatoria de tipo fiscal.

Sin embargo, al Derecho en su evolución y sistematización en beneficio de la aplicabilidad del mismo, no debe bastarle sancionar una conducta, sino indagar, valorar, analizar, determinar, aislar y remediar las situaciones negativas, mediante el profundo estudio de las circunstancias que propicien dichas conductas negativas.

Tal enfoque es el que pudiere considerarse un estudio criminológico en materia fiscal de las causas que intervienen para la ejecución de actos tendientes a no pagar las contribuciones, situación que se encuadra en el supuesto descrito en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que sanciona a la Defraudación Fiscal.

El artículo 108 del citado Código, regula y sanciona a aquel que con el carácter de contribuyente, pues sólo así se puede relacionar la obligación del pago, deje de pagar las contribuciones o impuestos ya establecidos. De lo contrario, no podría primero exigirse el pago de una contribución y mucho menos procederse por la falta del pago pues dicho impuesto resulta inexistente al no ser previamente establecido en Ley.

Algunos doctrinarios sostienen que "la evasión, es un fenómeno que puede producirse en conexión con el establecimiento de los impuestos,"<sup>201</sup> que implantando uno se planea el otro; se implanta el tributo y de inmediato se planea la manera de evitar o al menos disminuir en cantidad el tributo a entregar.

Esto significa que la actitud humana ante el establecimiento de una obligación impositiva reacciona paralelamente intentando dejar de cubrirlos. Entonces es cuando a la autoridad que le corresponde la recaudación de los tributos debe al menos intentar crear en el sujeto obligado al desembolso de las contribuciones la voluntariedad en el pago de las mismas.

---

<sup>201</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa 18ª edición. México 1994. Pág. 400.

“Sería muy simple señalar que el objetivo de la administración es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. Este objetivo, el de alcanzar el cumplimiento voluntario de la obligación constituye para las administraciones un imperativo sin alternativas, ya que corresponde a la naturaleza de las nuevas formas impositivas a las que se ha llegado por la vía de un proceso evolutivo, que progresivamente se va asentando de carácter irreversible,”<sup>202</sup> pues el crecimiento de las actividades y operaciones de carácter comercial que dan origen a las diferentes contribuciones aumenta y con ello los supuestos que dan lugar a la recaudación de los tributos.

Las actividades gravadas para el pago de contribuciones en nuestro Estado, son tales, que la voluntariedad, espontaneidad y exactitud en el pago de las mismas contribuiría en gran magnitud al logro de los objetivos fiscales pues no implicaría una erogación adicional en la persecución de las acciones evasivas de los tributos.

Actualmente, las operaciones comerciales han alcanzado representatividad inclusive internacional y por ende una complejidad en los actos, hechos y circunstancias consideradas en Ley, para ser objeto de tributo.

Las actividades empresariales toman matices especializados y tecnificados lo que también reclama a la autoridad fiscalizadora una respuesta sistematizada y tecnificada para el control, regulación y recaudación de los tributos.

En algunas ocasiones, con el objetivo de abarcar y cerrar las posibilidades a que un contribuyente deje de pagar los tributos por no estar considerados en la legislación, se crean nutridas gamas de supuestos o hechos generadores de los tributos y algunas veces con ello sólo se propicia, por errores en su planteamiento, facilidades a los expertos para dejar de cumplir las obligaciones fiscales gracias a los errores de la propia autoridad fiscalizadora.

“En efecto, en un mundo caracterizado por la multiplicidad de leyes, la yuxtaposición de disposiciones y la falta de claridad en los preceptos, no puede sorprender que el contribuyente hábil haya abandonado formas de evasión que hoy se consideran primitivas, para desarrollar procedimientos mucho más inteligentes.”<sup>203</sup>

Así, también se crea un elitismo en la posibilidad de dejar de pagar los tributos, pues el hecho de que la complejidad en la interpretación de las leyes sea solventado por expertos, conlleva el requisito de rodearse de especialistas que significan también una considerable erogación, que es por supuesto en menor cuantía, pero siempre significativa. Erogación que por cuantía y alcance muchos de los contribuyentes en relación a los ingresos obtiene no pueden solventar

---

<sup>202</sup> Jllañes Luis. Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 12 a 13.

<sup>203</sup> Alvarado Esquivel Miguel de Jesús. Plancación Fiscal contra Evasión Fiscal. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 3 Año II enero - marzo 1997. Pág. 13.

“Innumerables veces se ha dicho que los que más deben contribuir son precisamente los que aprovechan las fisuras del sistema fiscal, aquellos que tienen más posibilidades de evadir o desplazar el impuesto sin riesgo de incurrir en responsabilidad criminal. Piénsese entre la situación del gran empresario y la del servidor público o del asalariado, cuyos ingresos están perfectamente controlados por el propio Estado o por terceras personas. Así, mientras aquellos no tienen prácticamente posibilidades de ocultar sus ingresos, los grandes empresarios capitalistas pueden eludir los impuestos con el asesoramiento de hábiles expertos, sin exponerse a incidir en el ámbito criminal, mediante lo que algunos fiscalistas llaman planeación fiscal.”<sup>204</sup>

Entonces, además de que su aduce por algunos contribuyentes la no equidad y proporcionalidad de los tributos, también existe la no equidad y proporcionalidad en la posibilidad de dejar de cumplir “exitosamente” con tan importante obligación.

El dar una solución para tratar de erradicar la evasión de los tributos, radica además de su sanción por el Derecho, en el profundo análisis y anulación de las circunstancias que la alimentan. Esto es en la determinación específica de sus causas y su eventual supresión.

## B.- Causas de la defraudación Fiscal.

Se precisó en su momento, que a la conducta que tiende a dejar de cumplir con el pago de las contribuciones se le denomina evasión, cualquiera que fuere el medio utilizado, y que tal conducta para nuestra legislación impositiva y reguladora de conductas ilícitas mediante la sanción punitiva, se denomina formalmente Defraudación Fiscal; por lo tanto el empleo de la terminología será el de indagar y exponer las situaciones circunstancias o medios por a través de los cuales determinados contribuyentes se ven motivados o estimulados para cometer actos encaminados a incumplir con la respectiva obligación fiscal constituyendo con ello el delito citado.

Este comportamiento humano indiscutiblemente se origina por múltiples y variadas circunstancias, a las que se consideran causas. Debemos entender que “causa es la suma de todas las condiciones positivas o negativas que concurren a producir el resultado.”<sup>205</sup>

Pueden existir entonces aspectos tanto positivos como negativos que intervengan directa o indirectamente en la estimulación psicológica, física, económica o jurídica para lograr el fin de no cumplir con las obligaciones fiscales, y dentro de éstas, el no presentar el pago de los tributos.

De la correcta interpretación de las causas y la oportuna canalización de recursos, programas y políticas dirigidas a erradicar las circunstancias y condiciones que propician y alientan las posibilidades de Defraudar, combatirá convenientemente el fenómeno social que hoy perjudica al Estado y a la sociedad.

---

<sup>204</sup> González Salas Campos. Raúl. Los Delitos Fiscales. Perezniето editores. México 1995. Pág. 5.

<sup>205</sup> Pavón Vasconcelos Francisco. La causalidad en el delito. Porrúa 4ª edición México 1993. Pág. 67.

“Muchas son las causas que se señalan como determinantes de un elevado nivel de incumplimiento: La falta de conciencia fiscal derivada, por una parte, de la falta de un verdadero sentido de colectividad y de un consecuente individualismo excesivo, y, por otra, de las insatisfacciones y frustraciones derivadas de las imperfecciones del sistema político y de la estructural corrupción administrativa; la falta de una organización administrativa eficiente; la innecesaria complejidad de los sistemas impositivos; y la carencia de un adecuado sistema de infracciones y sanciones.”<sup>206</sup>

En el mismo renglón, el Dr. E. A. Johnson O., “dice que las causas de comisión de los delitos fiscales son: falta de conciencia social, falta de nacionalismo, falta de cultura, falta de miedo a la autoridad, falta de credibilidad en el Estado, la existencia de corrupción, injusticia, inequidad y la no detección del acto delictivo.”<sup>207</sup>

Otra opinión doctrinal señala como causas de la evasión fiscal:

1. “La no existencia de una conciencia tributaria
2. La estructura del sistema tributario.
3. La expedición administrativa de las disposiciones fiscales.
4. El riesgo.”<sup>208</sup>

Otra opinión doctrinal aporta:

“¿ qué es lo que inclina a los contribuyentes a realizar diversos tipos de maniobras para eludir el cumplimiento de las cargas tributarias ?

- a) las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que la tributa;
- b) la inmoralidad administrativa;
  - dentro de la recaudación tributaria
  - durante la aplicación del producto de los impuestos a los gastos públicos y a las actividades de interés general.
- c) la falta de conciencia ciudadana y por ende de escrúpulos por parte de los contribuyentes.”<sup>209</sup>

---

<sup>206</sup> García Domínguez Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal Penal. Derecho Fiscal Penal. Cárdenas 1ª edición 1982 México Pág. 15 – 16.

<sup>207</sup> Citado por Reyes Vera Ramón. Principios de Derecho Penal Tributario. Revista Lex 3ª época. año 1. no. 2. agosto 1995. México. Pág. 47.

<sup>208</sup> Sánchez Piña. José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª edición Pac. México 1991 Pág. 65 – 66.

<sup>209</sup> Arrijo Vizcaino. Adolfo Derecho Fiscal. Themis 4ª edición México 1988. Pág. 312 – 317.

Existen aportaciones todavía más minuciosas acerca de las condiciones intervinientes para la ejecución de la Defraudación Fiscal; como es la aportación que realiza el doctrinario Raúl González Salas Campos mencionando como principales causas las siguientes:

- a. "Existe una tendencia innata en el hombre a impedir que su patrimonio se debilite, situación que se entiende en algunos sectores culturales como una auténtica defensa natural del patrimonio.
- b. Las leyes fiscales forman parte de aquellas leyes penales que no obligan en conciencia.
- c. Se considera que existe una presión fiscal excesiva, de tal manera que el contribuyente llega a creer que el Estado aumenta la presión tributaria para tratar de compensar el fraude, y por ello se niega a pagar los correspondientes impuestos dado que el mismo sistema establece la desigualdad.
- d. El Estado incrementa los impuestos para paliar el aumento del fraude fiscal. ( es oportuno señalar que también pudiere aumentar las actividades encaminadas a ejecutar los medios de comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, y verificar con esto la situación fiscal de los mismos. ).
- e. Los sistemas fiscales en la mayoría de los países son muy complejos, carecen de claridad, sencillez y justicia pues no hay una política fiscal eficaz.
- f. No hay un sistema de inspección de las obligaciones fiscales que sea riguroso y eficaz.
- g. En la actualidad la sociedad vive bajo normas económicas sumamente complejas, lo que hace que haya formas ingeniosas y astutas para defraudar, esto hace que continuamente aumente la cifra negra de los evasores fiscales.
- h. Es difícil encontrar los límites entre la planeación fiscal y la evasión fiscal. Los contribuyentes principalmente los causantes mayores, cuentan con el auxilio de técnicos y especialistas fiscales que siguen normalmente dos contabilidades distintas, una real para informar al contribuyente y otra falsa para Hacienda.
- i. La opinión pública juzga con notable indulgencia la criminalidad económica en general.
- j. Es preferible correr el riesgo de una inspección fiscal que pagar oportunamente, amén de que hay muchos contribuyentes a quienes nunca les han revisado, dado que materialmente le es imposible a Hacienda ejercer actos de vigilancia y control sobre todos los contribuyentes."<sup>210</sup>

---

<sup>210</sup> González Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Poreznicto editores. México 1995. Pág. 5 - 6.

Indudablemente puede atribuirse a múltiples circunstancias o condiciones el hecho de que se cometan actos encaminados a dejar de cumplir con el pago de los tributos. No obstante, para efecto de realizar un estudio individualizado y minucioso de ellas dividiremos a las causas de la Defraudación Fiscal en los siguientes grupos:

1. Causas de naturaleza económica.
2. Causas de naturaleza técnica.
3. Causas de naturaleza política.
4. Causas de naturaleza psicológica.
5. Causas de naturaleza jurídica.

### B.1.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Económica.

Conforme a la situación predominante en nuestro país, sugiere considerablemente que las causas de mayor trascendencia que ocasionan la Defraudación Fiscal, sea de naturaleza económica.

Las acciones gubernamentales, ante la escasez de recursos para financiar los gastos públicos equivocadamente se inclinan por aumentar los niveles de las tasas impositivas. Esto por supuesto genera en el contribuyente, primero una pérdida considerable en las ventas y como producto de ello en los ingresos. Situación que motiva generar condiciones inexistentes para no reportar la totalidad de los ingresos netos y se constituye así la conducta defraudatoria.

“En tales condiciones, el legislador, al establecer un impuesto, necesita prever las perspectivas de defraudación, a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación proporcional y real del tributo.”<sup>211</sup>

Las condiciones actuales evidencian que el establecimiento de los porcentajes en las tasas impositivas, más que decidirse por razones económicas y en apego a la equidad y proporcionalidad que manda el artículo 31 constitucional, se decide por intereses partidistas y de exhibicionismo político.

“Si el delito tributario es repudiable por vulnerar dolosamente las normas tributarias, tales normas no se pueden fundar en la arbitrariedad, marginando la auténtica capacidad contributiva,”<sup>212</sup> es deber de los representantes populares manejar estadísticas fiscales de los niveles de cumplimiento de las disposiciones tributarias de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes.

<sup>211</sup> Arrijo Vizcaino. Adolfo Derecho Fiscal. Themis 4ª edición México 1988. Pág. 312 - 317.

<sup>212</sup> Tarantino Jacinto R. Las penalidades tributarias. Astrea Buenos Aires 1983 Pág. 1.

Otra de las causas económicas, es a competencia desleal que se entabla entre los contribuyentes de un mismo régimen o actividad comercial; esto es, el contribuyente con el propósito de aumentar sus ventas en relación a sus competidores, efectúa operaciones al margen del conocimiento de la autoridad fiscal. Tal es el caso de aquellos establecimientos en que por su naturaleza, proponen al contribuyente una reducción en el costo del producto señalando que la cantidad en rebaja correspondería al impuesto a pagar y que de optar por ella la operación se realizaría sin comprobante alguno.

Esta situación actualmente resulta común en la mayoría de los establecimientos y operaciones comerciales. La cuestión a dilucidar es la siguiente, la autoridad fiscalizadora, que al percibir ese tipo de operaciones decide aplicar la sanción, ¿ a quién la aplica ? En el caso del Impuesto al Valor Agregado, se trata de un impuesto traslativo donde la obligación principal radica en que el expendedor de los productos gravados con tal impuesto retengan la cantidad por concepto del mismo; siendo a cargo de los particulares que sin la característica de contribuyentes realizan el pago. Son también ellos Defraudadores Fiscales pues deliberadamente omiten el pago efectivo de la contribución correspondiente.

“De igual forma otra de las causas debe buscarse más que en las elevadas tasas o cuotas del impuesto, en los gastos extraordinarios que la contratación de personas capacitadas auxilien al contribuyente en el cumplimiento satisfactorio de sus deberes impositivos implica. De tal manera que al monto de los impuestos deben sumarse las erogaciones realizadas para poder cubrirlos en debida forma. Lo cual, en múltiples ocasiones representa un gasto que se encuentra más allá de las posibilidades económicas de muchos particulares.”<sup>213</sup>

Es cierto, independientemente de las cuestiones técnicas que lo originan, el hecho de recurrir a expertos en la materia contributiva o fiscal generan al particular a cuyo cargo está encomendado el pago de las contribuciones una erogación todavía en mayor cantidad, representando así un plus egreso con motivo de las actividades comerciales que realiza y por las cuales se encuentra obligado a dicho pago.

En resumen, las causas de naturaleza económica que dan lugar a la Defraudación Fiscal son:

- La falta de profesionalidad en el establecimiento de las tasas impositivas.
- El alto porcentaje económico que las tasas representan.
- La competencia desleal entre los particulares.
- La indiferencia institucional hacia las actividades ambulantes o no registrados.
- Los gastos adicionales de contratación de especialistas para el manejo de los cálculos fiscales.

---

<sup>213</sup> Arrijo Vizcaino. Adolfo Derecho Fiscal. Themis 4ª edición México 1988. PÁG. 312 – 317.

## B.2.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Técnica.

Al hablar de las causas económicas se hizo breve alusión a una causa técnica, y es que resulta complicado analizar alguna, sin que tenga relación con otra.

Cuando nos referimos a causas técnicas estamos tratando aspectos de las características de las leyes fiscales, de las actuaciones de las autoridades fiscales, de sus programas y políticas y de la comprensión de los particulares.

“La causa técnica, la complejidad de los sistemas fiscales, las exigencias mínimas de claridad, sencillez y justicia por parte de las instituciones, la inexistencia de un sistema de inspección riguroso y la ausencia de un cuadro de sanciones verdaderamente grave.”<sup>214</sup>

En lo concerniente a la complejidad de los sistemas fiscales, abarca la normatividad fiscal que se aplica dentro de ese sistema y desde luego, “a nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y, por ende, al convertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende.”<sup>215</sup>

Pueden con esto presentarse dos supuestos, primero que el contribuyente verdaderamente sin el auxilio de especialistas incurra en faltas que constituyan dado el extremo sistema represivo a las omisiones fiscales en un delito, “mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de causantes de buena fe, que por falta de los conocimientos adecuados, acaban por convertirse, involuntariamente en evasores fiscales.”<sup>216</sup> O segundo que el contribuyente ocurra a un especialista y este, valiéndose de la falta de conocimiento contable y jurídico de quien solicitó sus servicios intente sin su conocimiento realizar actos tendientes a incumplir con el pago de los tributos y la responsabilidad caiga sobre el obligado directo, el particular.

En opinión de Fernando Saenz de Bujanda, las causas técnicas se encuentran en “un sistema fiscal confuso, excesivo y mal articulado, es decir la existencia de infinidad de impuestos, que agregados a las cargas fiscales y para fiscales de mayor importancia, se tornan extremadamente de difícil apreciación. Las causas técnicas de la evasión fiscal, son todas aquellas situaciones previstas en la Ley o aquellas disposiciones fiscales contenidas en diversas leyes, cuya interpretación y entendimiento por parte del contribuyente, así como la aplicación de la misma por parte de las autoridades fiscales no es la correcta, acarreado con esto incertidumbre.”<sup>217</sup>

<sup>214</sup> Martínez Pérez Carlos. *El Delito Fiscal*. Editorial Montecorvo. Madrid 1982 Pág. 112.

<sup>215</sup> Arrijo Vizcaino. *Adolfo Derecho Fiscal*. Themis 4ª edición México 1988. PÁG. 312 – 317.

<sup>216</sup> Arrijo Vizcaino. *Adolfo Op. Cit.* PÁG. 312 – 317.

<sup>217</sup> *Defraudación Tributaria*. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 168 a 171.

El mismo Saenz de Bujanda establece una serie específica de causas de naturaleza técnica:

1. "La elevación de tarifas y el abuso de la progresividad excesiva.
2. El intervencionismo fiscal. ( hace desaparecer la noción de igualdad tributaria y la priva de neutralidad )
3. El espíritu de fiscalidad de las administraciones tributarias. ( la actitud hostil del funcionario y la falta de un criterio de uniformidad en sus decisiones.)
4. El recurso excesivo a la fiscalidad directa.
5. La utilización excesiva de la declaración fiscal.
6. La utilización fiscal de la contabilidad comercial.
7. El incremento del número de los impuestos generales.
8. La subjetivación creciente de los impuestos.
9. La imposición de ganancias aleatorias y de las plusvalías.
10. La multiplicidad de las dobles imposiciones.
11. La categorización abusiva de los contribuyentes.
12. La exageración de las inmunidades y exenciones."<sup>218</sup>

"Desde un punto de vista técnico, la composición y estructura del sistema fiscal, y los sistemas ( métodos y procedimientos ) de determinación de bases, son las causas fundamentales para la existencia y consolidación del fraude fiscal o para evitarlo. Esto, no sólo acentúa los desequilibrios, sino que se constituye como un factor discordante más al equitativo reparto de las cargas colectivas."<sup>219</sup>

El hecho de que primero, el cálculo de las contribuciones sea de autodeterminación por parte de los contribuyentes y las circunstancias contables y jurídicas en conjunto a tomar en cuenta al momento de cálculo resulten de difícil comprensión podría crear involuntariamente delincuentes fiscales; ahora bien, la desesperación jurídica de cerrar los caminos a los evasores fiscales, motiva en determinadas circunstancias que la legislación además de ser excesiva, sea contraria en su dicho.

Por otro lado, es muy cuestionable las políticas rectoras de las autoridades fiscales en la decisión de ejercitar las facultades de comprobación con uno u otro contribuyente, y posteriormente en caso de que así procediere, solicitar el ejercicio de la acción penal en su contra. Cabe hacer mención, que en nuestro país puede existir si un riguroso sistema de inspección, pero éste no es aplicado con equidad para la totalidad de los contribuyentes.

La utilización de un sistema estricto de sanciones severas y su aplicación al contribuyente, no siempre va a originar la voluntariedad en el pago de las contribuciones, por el contrario, de la mala aplicación o de la aplicación de éste a discrecionalidad injustificada de la autoridad fiscal puede surgir inmediatamente inconformidad en la población contribuyente.

---

<sup>218</sup> Saenz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 168 a 171.

<sup>219</sup> González García Angel Luis. La Normalización Contable y el Fraude Fiscal. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 150.

En opinión de Arrijo Vizcaino “el único medio idóneo para controlar el efecto negativo de la evasión impositiva estriba en la imposición de sanciones cuyo rigor prevenga y reprima semejantes conductas antisociales. Sin embargo dicho poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible, a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a contribuyentes de buena fe.”<sup>220</sup>

Es oportuno señalar que no se está en contra del sistema de sanciones a las conductas delictivas fiscales, pero se sostiene que éste debe aplicarse por igual y cuando nuestro sistema fiscal alcance el nivel de desarrollo suficiente para considerar que la sanción se aplica por perjudicar verdaderamente a un sistema plenamente desarrollado y no para encubrir las fallas del mismo.

En resumen, las causas de naturaleza técnica que dan lugar a la Defraudación Fiscal son:

- La complejidad del sistema y legislación fiscales.
- El incorrecto intervencionismo fiscal.
- La autodeterminación impositiva

### B.3.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Política.

Cuando se hace alusión al término político, de inmediato se percibe el contenido ideológico de la naturaleza de la causa.

Estas causas, son las que representan el sentir de una sociedad que es aquejada por las actuaciones de quien la representa.

“Causas políticas - Deben colocarse en relación con el juicio negativo a que frecuentemente es inducida la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público y, por tanto, el uso que hacen los gobernantes de los dineros públicos.

Puede decirse que las causas políticas de la evasión se manifiestan a través de aquellos motivos de insatisfacción de la masa contribuyente con respecto:

- a) a los principios político – sociales en que se funda un sistema tributario y en los cuales se originan las instituciones jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines,
- b) a las orientaciones prácticas de gobierno para las selecciones políticas del gasto, con lo cual se vincula el problema de la productividad de las erogaciones y de las inversiones del ente que aplica el impuesto;
- c) a los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de intervención fiscal a favor de sectores económicos distintos de aquellos sobre los cuales recae la carga tributaria,

---

<sup>220</sup> Arrijo Vizcaino. Adolfo Derecho Fiscal. Themis 4ª edición México 1988. Pág. 312.

- d) al juicio sobre la equidad de la presión fiscal con relación al nivel de la producción, de los réditos y del ahorro,
- e) a los métodos de realización de la política impositiva, cuyos múltiples efectos están inevitablemente condicionados por la forma que revisten en la práctica las relaciones entre el fisco y contribuyente y por la influencia que sobre tales relaciones ejerce el modo de actuar de los órganos de la administración pública.”<sup>221</sup>

A todas luces, tanto la discusión de la entrada en vigor de un impuesto nuevo, o el aumento a los ya existentes, se maneja ya por grupos de presión políticos más que representativos sociales; reacción obvia, es que la masa contributiva, al verse sólo utilizada para la recaudación de los tributos y no teniendo retribución alguna, es decir el uso de los mismos no se aplique en su beneficio, decide dejar de contribuir.

Un ejemplo de lo anterior, es la cantidad que el Gobierno Federal otorga a los partidos políticos para los gastos de campaña, gastos que casi la totalidad de los contribuyentes solventan pero no consienten, solventan al contribuir con la parte proporcional de sus ingresos, reprueban al dejar de hacerlo.

“Desde luego la inmoralidad administrativa surte efectos negativos por razón de imagen. El particular pierde respeto hacia sus autoridades y no se siente moralmente obligado a proporcionarles sostén económico.

De tal manera que si el pueblo observa despilfarro en las erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y enérgicamente se negará a pagar sus impuestos tratando de eludirlos por cuanto medio tenga a su alcance, inspirado en el sentimiento muy humano que es preferible enriquecerse por cuenta propia, que contribuir con su trabajo al injustificado beneficio de algunos cuantos.”<sup>222</sup>

La inmoralidad administrativa puede presentarse en dos fases, dentro de la recaudación, es decir las irregularidades de las actuaciones de las autoridades fiscales; y fuera de la recaudación, o sea, en la aplicación de los ingresos recaudados vía tributo.

En resumen, las causas de naturaleza política que dan lugar a la Defraudación Fiscal son:

- La opinión que la población contribuyente percibe al no aplicarse correctamente los ingresos estatales por concepto de tributo.
- La opinión que la población contribuyente percibe al saberse controlado por un sistema fiscal a cargo de autoridades que actúan con favoritismos y ejercen ni la presión ni la carga fiscal con la requerida equidad.

---

<sup>221</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana. Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 123 - 166.

<sup>222</sup> Arrijoa Vizcaino. Adolfo Derecho Fiscal. Themis 4ª edición México 1988. Pág. 312 - 317.

#### B.4.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Psicológica.

También dentro de las causas que originan o dan lugar a las conductas defraudadoras del Fisco, se encuentran las de naturaleza subjetiva personal, estas son las psicológicas, que por supuesto corresponden a la esfera de subjetividad a quien corresponde el pago del tributo. Estas serán aquellas circunstancias que influyan en el ánimo del particular.

“Causas psicológicas.- la reacción que los contribuyentes asumen en oposición a los excesos de la autoridad ya que los pueblos han sufrido por largos siglos una dominación.

El contribuyente es requerido por el ente público a proporcionar los medios económicos indispensables para la actividad financiera, según su capacidad contributiva, sin que pueda percibir un interés directo e inmediato en la erogación del gasto público, con respecto a los medios suministrados al erario con los tributos; por lo cual, el problema parece consistir en la divergencia de apreciación entre la visión individualista del sacrificio económico *subjetivo* y el juicio de conveniencia del contribuyente sobre el empleo de los dineros públicos.”<sup>223</sup>

Parece que el sentimiento históricamente dado, siguiese presente en la subjetividad contributiva. Las actuaciones de la autoridad fiscal, no hacen apreciar al contribuyente que está realizando una contribución, sino que le es arrancado una parte de su ingreso sin que éste obtenga ningún beneficio a cambio.

Entonces es cuando surge la postura del contribuyente en “la tendencia innata en el hombre a impedir que su patrimonio se debilite, situación que se entiende en algunos sectores culturales como una auténtica defensa natural del patrimonio;”<sup>224</sup> y mientras que la autoridad fiscal no haga nada por cambiar su imagen el sentimiento continuará como hasta ahora. Por lo regular la postura individual ante las contribuciones que se traducen en impuestos que gravan la renta personal, o sea, los ingresos que uno obtenga como producto del trabajo personal, será de inconformidad, pesar, disgusto y en algunos casos hasta molestia; pues no sólo se debe exigir el pago de los impuestos, sino que la autoridad debe justificarlo, ahí también es donde encaja la concientización que la autoridad fiscal debe implementar.

“No debería descuidarse la educación del contribuyente a través de una labor de convencimiento que ponga de relieve el carácter cívico y moral de la obligación de contribuir leal y honradamente a las cargas públicas, al mismo tiempo que tal labor debe encontrar apoyo en la expedición de normas impositivas más justas, así como en la justificación que haga el Poder Público del destino dado a los fondos del erario para fomentar el bien común en sus múltiples aspectos.”<sup>225</sup>

<sup>223</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana. Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 123 - 166.

<sup>224</sup> González Salas Campos. Raúl. Los Delitos Fiscales. Pereznieto editores. México 1995. Pág. 5.

<sup>225</sup> Lomeli Cerezo Margarita. Modalidades y Tratamiento de la Evasión Legal Impositiva. Ponencia presentada en las cuartas jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios. Estudios Fiscales. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos Volumen VI. Pág. 25 - 26

“Si existe fraude, es obviamente, por que el deseo por parte de los contribuyentes de conservar la integridad de su patrimonio y de su renta es superior a los motivos que le inducen a cederlos en parte al Estado.

a) Causas Psicológicas.

1. la desaparición de la conciencia fiscal.
2. La aparición de los consejeros fiscales.
3. El papel fiscal de las agrupaciones.
4. La hostilidad de ciertos economistas o financieros.
5. La indiferencia de moralistas y sociólogos.
6. La actitud comprensiva de las autoridades eclesiásticas.
7. La extrema benevolencia de los políticos, literatos, periodistas, etc.
8. Las distinciones sutiles de los juristas.”<sup>226</sup>

Si el contribuyente no encuentra la justificación de los impuestos y su deber cívico no representa nada para él, además de que no tiene la correspondiente convicción, no actúa voluntariamente para cumplir con sus obligaciones fiscales. Situación que dificulta la actividad fiscalizadora y puede contribuir también a Defraudar al Fisco.

Al no contar con la convicción personal de la representación y finalidad social de los tributos, los individuos tentados por su potencial económico voltean a la posibilidad de dejar de cumplir con el pago. “individuals with higher levels of income tend to evade more.”<sup>227</sup> Los individuos con más altos niveles de ingresos tienden a evadir más.

Otra consideración causal, es que “dado que el fraude tributario tiene un especial relieve ante la sociedad, en cuanto obstaculiza el logro de objetivos sociales, la tipificación del delito fiscal puede contribuir a la creación de una adecuada conciencia social en materia tributaria.”<sup>228</sup> Mas no siempre es así.

El tipificar una conducta como delito después de haber sido considerada una infracción, tiende a provocar en el ánimo del contribuyente un mecanismo de auto defensa y presión psicológica que no influye positivamente en sus actividades.

La aplicación de un sistema sancionador de absoluta rigidez, aunado a la mala utilización del mismo contribuye a formar más que voluntariedad descontento entre los particulares. Mostrando regularmente aversión a la presencia de la autoridad fiscal.

<sup>226</sup> Saenz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 168 a 171.

<sup>227</sup> Nourzad farrokh. Tax rates and tax evasion. National Tax Journal. Volume XLII no. 2 EUA. 1990.

<sup>228</sup> Pérez Royo Fernando. La Represión del fraude Tributario y el nuevo Delito Fiscal. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 221.

En resumen, las causas de naturaleza psicológica que dan lugar a la Defraudación Fiscal son:

- La presión subjetiva que históricamente representan los impuestos y que hasta la fecha la autoridad fiscalizadora no logra disipar.
- La falta de conciencia y convicción cívica para cumplir con las disposiciones fiscales.
- La deficiente educación fiscal.

### B.5.- Causas de la Defraudación Fiscal de Naturaleza Jurídica.

Otros de los aspectos que influyen también en la decisión de cometer o arriesgarse a intentar el delito, son los factores que patrocinan las situaciones de Ley.

“Causas Jurídicas.- este tipo de causas se relacionan con el mayor o menor respeto del sistema tributario hacia los principio éticos, jurídicos, económicos y sociales, que necesariamente deben inspirar un equitativo ordenamiento fiscal.

- el ordenamiento jurídico no valora correctamente la carga impositiva con la capacidad contributiva real del sujeto pasivo.
- El confuso cúmulo de normas y disposiciones que regulan tal vez de manera inestable y contradictoria, idénticas relaciones jurídico tributarias, constituye a menudo la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación fiscal.

El fenómeno que puede mayormente inducir al contribuyente de Derecho a sustraerse de las obligaciones tributarias, consiste en aquella atmósfera de descontento y de desconfianza que no pocas veces se difunde entre la masa de los sujetos sometidos a imposición, cuando se ponen de manifiesto graves discordancias entre los principios de justicia fiscal enfáticamente proclamados y la aplicación práctica de las leyes tributarias.”<sup>229</sup>

Si la autoridad fiscal no se sujeta a las disposiciones legales, proyecta hacia los contribuyentes la perspectiva de ilegalidad en sus actuaciones, influyendo también en el ánimo de inconformidad, creando la respectiva reacción social.

Otro de los factores, es que la Ley fiscal, no advierta una situación práctica a gravar y ésta se esté realizando, esto podría tomarse como una laguna de Ley o propiamente dicho una ausencia de legalidad que permite tal conducta.

---

<sup>229</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana. Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 123 - 166.

En resumen, las causas de naturaleza jurídica que dan lugar a la Defraudación Fiscal son:

- El no apego de la autoridad fiscal en sus actuaciones a la legalidad establecida.
- La ausencia de legalidad.
- La contradicción legal o la posibilidad jurídica de actuar de manera indistinta en algunos preceptos

#### B.6.- Comentarios Personales.

Son múltiples las condiciones que pueden influir directamente en la toma de decisión para ejecutar conductas contrarias a las disposiciones fiscales.

Como se nota, la mayoría de éstas llevan una estrecha relación y en ocasiones unas provocan a las otras, pero siempre las causas se ven superadas cuando éstas se exteriorizan para la realidad objetiva.

Así, el interés o preocupación de la autoridad debe concentrarse en prevenir y erradicar las causas en lugar de sancionar la conducta cuando ésta ya se ejecutó; si verdaderamente se busca actuar en beneficio del sistema fiscal, del Estado y de la sociedad, no debe interesar a las autoridades fiscales las consecuencias sino primero intenta suprimir el origen.

Las disposiciones fiscales deben cumplirse con espontaneidad tanto de los contribuyentes como de la autoridad misma, y es a ella a quien corresponde formar conciencia y actuar con ejemplaridad.

“El verdadero problema de la administración será el de afrontar la realidad, no solo con eficiencia sino con eficacia, en cuanto a los resultados para obtener la paulatina transformación de ese incumplimiento hasta alcanzar niveles razonablemente aceptables de control y consecuentemente de cumplimiento de la obligación tributaria.”<sup>230</sup>

De no combatir las causas se producirán consecuencias perjudiciales tanto para las autoridades fiscales, si imagen, para el Estado y en consecuencia para la colectividad. La actividad fiscal se centrará entonces si sólo se contemplan sanciones en el combate a las consecuencias y no a la conducta en si.

Posterior al análisis de las consecuencias que produce la Defraudación Fiscal, se harán propuestas específicas para combatir el llamado fraude impositivo.

---

<sup>230</sup> Illaños Luis. Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 14.

## C.- Consecuencias de la Defraudación Fiscal.

Es evidente que de ejecutarse actos encaminados a defraudar al Fisco, se producirán determinadas consecuencias.

Estas repercutirán directamente en los sujetos que intervienen en la actividad fiscal y la estructura que los rige, es decir, afectará al contribuyente, al Fisco representado por el Estado y desde luego al sistema implantado por éste para hacer efectiva la recaudación de los tributos: el sistema recaudatorio.

La afectación que éstos producen ( sobre todo en lo que daña al Estado y al sistema recaudatorio ), estimula al órgano gubernamental a implementar el dispositivo jurídico que combata tal irregularidad.

A continuación se procede al análisis por separado de cada uno de los sujetos y por supuesto la estructura que resulta perjudicada por la Defraudación Fiscal.

### C.1.- Consecuencias para el Estado.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece:

“comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o el aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.”

Del análisis del articulado, se desprende que el afectado directo, es el Fisco Federal y dado que éste se encuentra representado por el Estado, será el Estado quien resienta el perjuicio y lo combata.

Así se muestra que “la evasión conlleva una pérdida sustancial de ingreso gubernamental, especialmente en los países subdesarrollados,”<sup>231</sup> o en vías de desarrollo como se denomina México.

Los efectos de la Defraudación Fiscal, no se limitan a la incomodidad jurídica o contable de los contribuyentes y del Estado, sino que “la falta de medios por parte del Estado para cumplir sus fines ( en lo que influye el fraude tributario ) puede llevar a situaciones realmente graves, como crisis económicas, paro obrero, movimientos migratorios ( con sus respectivas repercusiones criminógenas ), incluso convulsiones políticas, que resultan más graves que muchas de las figuras recogidas en el Código Penal.”<sup>232</sup>

<sup>231</sup> García Alba Iduñate. Pascual. La Evasión Fiscal en México. Azcapotzalco México 1982 Pág. 27.

<sup>232</sup> Serrano Gómez Alfonso. Fraude Tributario ( Delito Fiscal ) Editorial de Derecho Financiero. España 1977. Pág. 151.

“Otro de los efectos económicos se presenta una vez que el Estado, particularmente nuestro Estado Mexicano, no cuenta con los recursos suficientes para sufragar los gastos correspondientes, es el de que el mismo se hace llegar recursos de forma extraordinaria tal como los empréstitos, los cuales indirectamente repercuten de manera inmediata en la economía de la nación.”<sup>233</sup>

Tal y como se afirma, la repercusión de la falta de ingresos aunado a la inoportuna aplicación que se haga de los efímeros que se obtengan ( de llegar a un alto grado de evasión impositiva ), llevarían al Estado a una crisis económica de grandes magnitudes ocasionando paralelamente inestabilidad e inseguridad sociales.

“El fraude produce la consecuencia primaria y fundamental de sustraerle al Fisco una parte sustancial de sus recursos.

El fraude generalizado crea en los agentes del fisco, un estado de ánimo “fiscal”, es decir, les lleva a ver defraudadores en todos los contribuyentes, hace nacer un clima de sospecha.

Por otra parte, complica la labor de las administraciones fiscales, obligándolas a incrementar el número de sus funcionarios y de sus instrumentos de control y la complejidad de sus mecanismos y sus órganos.”<sup>234</sup>

La situación que se generaliza entonces, es hablar institucionalmente no de la posible voluntariedad y espontaneidad de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino de la consideración de potenciales delincuentes en cada uno de los obligados al pago de los tributos. Creando una esfera de desconfianza a las actividades y operaciones de los particulares y una molestia por la presión tributaria que ejerce la autoridad fiscal.

El Estado moderno, debe implementar programas efectivos de combate a la Defraudación Impositiva, “si los actos de fraude tributario se pudieren reducir a dimensiones tolerables, ello favorecería, sobre todo, el perfeccionamiento y flexibilidad del instrumento fiscal, como asimismo el efectivo y no sólo anhelado mejoramiento de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, aparte de contribuir a la realización de una efectiva igualdad tributaria.”<sup>235</sup>

---

<sup>233</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana, Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 167 - 183.

<sup>234</sup> Saenz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 172 a 173.

<sup>235</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana, Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 167 - 183.

## C.2.- Consecuencias para el Sistema Recaudatorio.

La principal repercusión del daño al Estado, recae también en el sistema recaudatorio de las contribuciones que éste ha implantado.

“Consecuencias para el sistema tributario.- el fraude altera la distribución de la carga fiscal prevista por las leyes tributarias, falseando la estimación de la capacidad contributiva de los ciudadanos llevada a cabo por éstas.

El fraude produce la deformación de la propia normativa tributaria. La deformación del sistema es todavía más radical y peligrosa cuando, con el pretexto de combatir el fraude tributario, se destruyen los principios jurídicos en que se basa el ordenamiento tributario de un Estado de Derecho. La justicia y la seguridad se sacrifican entonces la lucha contra el fraude y el imperio de las normas jurídicas se sustituye por el arbitrio de la Administración.”<sup>236</sup>

Si la Defraudación Fiscal motiva modificaciones sustanciales en el sistema recaudatorio, esto es, que se muestre agresivamente tendiente a reprimir la conducta defraudatoria y a atemorizar a los contribuyentes más que a buscar la espontaneidad de los mismos, se convierte la relación Fisco – Contribuyente en un círculo vicioso de desconfianza y mutua afectación.

Además de los efectos ya señalados, otro efecto que la Defraudación Fiscal produce al Fisco, es “la multiplicación de lo contencioso fiscal, por todos los actos de carácter jurídico ( sea fiscal o penal ) y los procesos que se echan a andar por este motivo.”<sup>237</sup>

No es la función primaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ocuparse de cuestiones penales ni engendrar altos índices estadísticos de contribuyentes procesados por delitos o delincuencia fiscal.

Propiamente dicho, a la Secretaría le corresponde dirigir la actividad financiera del Estado Mexicano, y en atención a su desarrollo debe buscar nuevas alternativas en el manejo de las cuestiones fiscales; no estancarse en las formas ancestrales de control y cobro de las contribuciones.

---

<sup>236</sup> Saenz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 172 a 173.

<sup>237</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana, Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 167 – 183.

### C.3.- Consecuencias para el Contribuyente.

Resulta a todas luces obvio, que el afectado, al perjudicarse al Fisco representado por el Estado, y modificarse el sistema recaudatorio de manera represiva, el que llevará la carga más significativa, será el contribuyente mismo.

“La evasión como causa primera o secundaria de ulteriores efectos.- *La desigualdad*. Pues una vez que el Erario no percibe el ingreso correspondiente, tratará de compensarlo aumentando la carga impositiva con los que efectivamente cumplen con sus obligaciones fiscales.”<sup>238</sup>

“Los actos de oposición al deber contributivo constituyen, aparte de un ilícito jurídico, un factor capaz de alterar el equilibrio del mercado. Ya que el órgano gubernamental al no percibir la suma por concepto de impuesto implementa como medida paralela el incremento de las cargas tributarias, éste incremento repercute directamente en los contribuyentes que si cumplen con su obligación.”<sup>239</sup>

Junto con esto, “se introduce desigualdad horizontal, ya que no todos los causantes, en circunstancias similares tienen las mismas oportunidades de evadir el impuesto.”<sup>240</sup>

Al incrementarse la tasa impositivas, los que tienen la capacidad de solventar los gastos ocasionados por la contratación de expertos para buscar los medios de disminuir la carga tributaria lo intentarán, y los que no lo tienen, se limitarán a competir en desventaja económica por el ingreso que a diferencia de los potencialmente económicos, si reportan.

“Consecuencias para los contribuyentes.- el fraude produce también una perturbación en sus administraciones privadas, al inducirles a combinaciones contables, a la doble contabilidad, a recurrir con torcidos propósitos, a los expertos fiscales, el fraude suprime, la claridad y franqueza en las relaciones con el fisco.

Otra de las consecuencias para los contribuyentes, es la alteración de la competencia mercantil, pues la carga tributaria cubierta o no, merma en la situación patrimonial de determinados contribuyentes.”<sup>241</sup>

“La actividad fiscal y parafiscal ha llegado a los límites lisa y llanamente opresivos y deprimentes, por lo que precisamente los contribuyentes cumplidos se ven sometidos a una insoportable imposición y a métodos de control calificables de inquisitoriales, actualmente la evasión fiscal ha alcanzado extremos y formas realmente preocupantes.”<sup>242</sup>

<sup>238</sup> Giorgetti Armando. *La Evasión Tributaria* ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana. Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 167 – 183.

<sup>239</sup> Giorgetti Armando. *Op. Cit.* Pág. 167 – 183.

<sup>240</sup> García Alba Iduñate, Pascual. *La Evasión Fiscal en México*. Azcapotzalco México 1982 Pág. 27.

<sup>241</sup> Saenz de Bujanda Fernando. *Defraudación Tributaria*. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 172 a 173.

<sup>242</sup> Giorgetti Armando. *Op. Cit.* Pág. 167 – 183.

## D.- Propuestas Alternativas.

La conducta que constituye la Defraudación Fiscal, puede y debe ser combatida de manera distinta que sólo mediante las sanciones a los actos ya ejecutados.

Nuestro Gobierno reconoce que “la evasión y elusión fiscales representan una justicia inaceptable para los contribuyentes cumplidos que debe ser combatida y sancionada.”<sup>243</sup>

Sin embargo, tal y como lo señala la consideración citada, se trata de dos etapas diferentes, una se ocupará de prevenir en lo posible la conducta antes de que ésta se ejecute, y la otra, se ocupará de sancionar las que lamentablemente ya se hayan ejecutado. El término combatir no se debe asimilar a sancionar, el combate más eficaz a los padecimientos sociales, será por excelencia conforme a las innovaciones de las ramas del Derecho, la previsión y su prevención.

“Es mejor evitar los delitos que castigarlos. Prohibir una muchedumbre de acciones indiferentes no es evitar los delitos sino crear otros nuevos. ¿quereis evitar los delitos ? haced que las leyes sean claras y simples, y que toda la fuerza de la nación esté empleada en defenderlas, ninguna en destruirlas.”<sup>244</sup>

Hasta nuestros días, “el fraude fiscal no ha sido una enfermedad, sino el síntoma de una sociedad enferma. El cuadro de fraude de un país no es sino el espejo de la sociedad donde aparece.”<sup>245</sup>

En presencia del crecimiento y multiplicidad de los factores que fomentan situaciones antijurídicas en nuestro país, resulta todavía más complicado su combate. No obstante, ante las posibles macro consecuencias que el fenómeno de la evasión tributaria puede ocasionar al individuo ( contribuyente ), a la colectividad ( los efectos económicos de una inestabilidad económica ) y al Estado mismo ( las repercusiones a su estructura y sistemas ) deben implementarse específicas acciones y programas que se sustenten en el adecuado esfuerzo y aplicación de combate a la Defraudación Fiscal.

En opinión de Flores Zavala, la conducta defraudatoria que afecta los intereses del Estado, debe ser sancionada por las siguientes razones:

“1ª por constituir una violación a la Ley.

2ª porque coloca a los violadores en situación de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la Ley o no han podido violarla.

---

<sup>243</sup> Plan Nacional de desarrollo 1995 – 2000.

<sup>244</sup> Beccaria. Cesar. Tratado de los Delitos y de las Penas. Porrúa 6ª edición facsimilar. México 1995. Pág. 193 a 195.

<sup>245</sup> Fernández Ordoñez citado por Fernández Villafañe Otilio. El Control del Fraude Fiscal: Soluciones Informáticas. Revista Indetec. Año 16 no. 49 enero – marzo de 1995 México. Pág. 131.

3ª porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar el impuesto.

4ª porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda el fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.”<sup>246</sup>

Efectivamente, la sanción a las conductas antijurídicas debe aplicarse sin contemplación alguna. De igual manera debe realizarse el combate preventivo a la Defraudación.

“Las medidas para combatir el fraude:

- a) Medidas preventivas.
- b) Medidas para descubrir el fraude.
- c) Medidas represivas.”<sup>247</sup>

Esta clasificación en opinión teórica se desglosaría bajo las medidas siguientes:

“1ª medidas de control del impuesto.

2ª medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto.

3ª medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria.

4ª penas contra los defraudadores.

5ª procedimientos rápidos de ejecución.

6ª medidas tendientes para garantizar el interés fiscal.

7ª penas para los que inicien una negativa colectiva para pagar los impuestos.”<sup>248</sup>

Estas medidas expuestas, denotan clara tendencia en el interés eminentemente estatal utilizando de entrada la represividad característica del Derecho Fiscal, imagen que difícilmente logrará la autoridad fiscalizadora erradicar.

<sup>246</sup> Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa 31ª edición México 1995. Pág. 305.

<sup>247</sup> Saenz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 174 a 176.

<sup>248</sup> Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa 31ª edición México 1995. Pág. 308.

Actualmente el combate a la Defraudación, precisa reunir ciertos requisitos y "las condiciones óptimas de la lucha contra el fraude como medidas alternativas son:

- 1) Debe ser continua.
- 2) Debe ser general y uniforme.
- 3) Ha de ser oportuna.
- 4) Debe ser discreta evitando la espectacularidad y la exteriorización.
- 5) Debe ser graduada.
- 6) Debe estar apoyada en textos legales.
- 7) Debe ser siempre cortés, leal y respetuosa de la dignidad de los contribuyentes."<sup>249</sup>

Con condiciones como estas aplicadas correctamente, se contribuirá en gran proporción a la desaparición, y si no al menos a la disminución de los índices de la defraudación; pues eso es o debería ser precisamente el objetivo de la autoridad fiscal, y no el de apoyarse en órganos judiciales para sancionar a la colectividad contributiva; Ya que la finalidad expresa de la autoridad fiscal es recaudar las contribuciones y contribuir en lo posible propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. La finalidad de sancionar las conductas delictivas es propiamente del Derecho Penal.

"Dada la enorme difusión de la evasión fiscal no se puede esperar razonablemente que la justicia penal proceda a la criminalización masiva de amplios sectores de la población. En tanto no se hayan agotado los remedios para los que hoy, estadísticamente hablando, se considera como comportamiento normal, no se debe tomar ese comportamiento como excepcional. No se puede desconocer la desigualdad de los contribuyentes, si no ante la Ley fiscal, si ante su aplicación práctica."<sup>250</sup>

Contrariamente a lo planteado, "la política de ingresos de las autoridades fiscales a inicios de la década de los noventas, se ha fortalecido en materia de infracciones y delitos fiscales, en aras de crear un verdadero riesgo al infractor fiscal, aumentando considerablemente las posibilidades de que el contribuyente se vea inmerso no sólo en procedimientos administrativos, sino también en procesos judiciales que pueden culminar con la privación de su libertad."<sup>251</sup> Fomentando sólo el combate represivo y dejando en desuso la prevención.

---

<sup>249</sup> Sacnz de Bujanda Fernando. Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 174.

<sup>250</sup> González Salas Campos. Raúl. Los Delitos Fiscales. Perceñito editores. México 1995. Pág. 5.

<sup>251</sup> Nuño Sepúlveda. José Angel. La Hacienda Pública y los Delitos Fiscales. Revista Indetec. no. 74 enero - febrero. 1992. México PÁG. 98.

“El sistema de infracciones y sanciones constituye –o debería constituir– un factor muy importante para lograr paulatinamente un razonable y voluntario cumplimiento de la masa de los contribuyentes,”<sup>252</sup> mas no para lograr imponer temor en los sujetos ya legalmente obligados.

Ciertamente, “la sanción puede estimular indirectamente al cumplimiento voluntario de las obligaciones nacidas de la relación tributaria, pero no es lógico pensar que sirvan para mejorar psicológicamente, las relaciones públicas tributarias.”<sup>253</sup>

Entonces, más que la amedrentar con sanción, de acuerdo lo dictan los principios gubernamentales, “es preciso que el sistema tributario facilite el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Cuando la naturaleza de las contribuciones y el exceso de los trámites y gestiones hacen del sistema tributario un obstáculo insalvable para los negocios y la generación de empleos, se anulan las condiciones para la ampliación de la actividad productiva y se desestimula la iniciativa de los particulares para contribuir a su propio progreso y al del país. Al mismo tiempo, se desincentiva el propio cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.”<sup>254</sup>

El correcto pago de los impuestos representa como se ha venido manifestando, un aspecto trascendental de progreso y desarrollo dentro de las comunidades que el Estado a través de su órgano de Gobierno ( el Fisco ), debe estimular y mantener por medio de una política de acercamiento y comprensión hacia los contribuyentes, y un Mejoramiento en la formulación y agrupación sistemática de las normas impositivas haciéndolas cada vez más claras, más simples y más fáciles de cumplir, darles cada vez más y mejor difusión, todo ello tendiente a facilitar su cumplimiento.

La pretensión directa de lo anterior la constituiría precisamente el lograr el objetivo fundamental de la legislación fiscal, motivar el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones fiscales, “para generalizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, es necesario, por tanto, crear una conciencia fiscal, mejorar la capacidad de los órganos de la administración fiscal que tienen a su cargo el ejercicio de las facultades de comprobación, y formular un adecuado sistema de infracciones y sanciones.”<sup>255</sup>

Es oportuno recalcar que el establecimiento de un estricto sistema de infracciones y sanciones, no será siempre el más adecuado; sobre todo si este se formula como recurso de defensa ante los altos índices de las conductas ilícitas fiscales. Sin que esto tenga que ver desde luego con la situación actual de nuestro Estado.

---

<sup>252</sup> Ross Bravo, Jaime. El Sistema de Sanciones como Medidas para Inducir un Mejor Cumplimiento. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 37.

<sup>253</sup> Amorós Rico Narciso. El Papel de la Sanción en las Relaciones Fisco – Contribuyente. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 327.

<sup>254</sup> Plan Nacional de desarrollo 1995 – 2000.

<sup>255</sup> García Domínguez Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal Penal. Derecho Fiscal Penal. Cárdenas 1ª edición 1982 México PÁG. 16 – 17.

“El establecimiento de un sistema fiscal moderno tiene como presupuesto ineludible la reducción dentro de los límites tolerables del fraude fiscal. Un sistema tributario avanzado descansa sobre impuestos cuya gestión y administración, basada en las declaraciones de los contribuyentes, postula un grado elevado de cumplimiento espontáneo de los deberes fiscales.”<sup>256</sup>

Ahora bien, una propuesta que como medida alternativa se establece “para alcanzar una adecuada conciencia social es necesaria una modificación en el sistema educativo nacional a fin de: crear un sólido sentimiento de solidaridad nacional; concientizar respecto de la gran responsabilidad social y política implicada en la obligación de pagar las contribuciones, integrar esta conciencia como parte esencial del sentimiento de patriotismo por ser uno de los aspectos esenciales para la vida política; difundir el conocimiento de la justicia social que implica el pago de los impuestos y de la injusticia que deriva de alguien que no los pague; difundir el conocimiento de los beneficios colectivos en que se traduce el pago de los impuestos y de los perjuicios sociales que ocasiona la falta de pago; crear la seguridad de que todo lo que se paga por impuestos normalmente se aplicará de modo íntegro para atender las necesidades colectivas; y paralelamente, la certeza de que si se da alguna excepcional desviación de fondos públicos, tal tipo de corrupción será invariablemente castigada con mucha más severidad que la falta de pago de los impuestos, por ser mayor la responsabilidad de los gobernantes que la de los gobernados.”<sup>257</sup>

Las novedosas reformas llevadas a cabo a la estructura interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creando al Servicio de Administración Tributaria, como un órgano desconcentrado de la misma y dotándolo con ello de autonomía e independencia económica y política, alientan la esperanza de una modificación de las relaciones del Fisco representado por la Secretaría de Hacienda con los particulares obligados constitucionalmente al pago de los impuestos, los contribuyentes.

Esta dependencia ( o nueva administración, pues continúa con la mayoría y caso totalidad de sus funcionarios originalmente en funciones ), inicia actividades con un alto compromiso institucional, el de finalmente lograr la espontaneidad y voluntariedad en el pago de las contribuciones. Los objetivos del Servicio de Administración Tributaria son:

- Recaudar con calidad y eficiencia las contribuciones federales necesarias para financiar el gasto público, garantizando la correcta y equitativa aplicación de la legislación fiscal y propiciando su cumplimiento oportuno y voluntario.
- Constituirse en una administración tributaria moderna, profesional, honesta y con vocación de servicio, que acredite un alto grado de confianza en la sociedad <sup>258</sup>

<sup>256</sup> Pérez Royo Fernando. La Represión del fraude Tributario y el nuevo Delito Fiscal. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11 número 35. Septiembre de 1990. México. Pág. 201.

<sup>257</sup> García Domínguez Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal Penal. Derecho Fiscal Penal. Cárdenas 1ª edición 1982 México PÁG. 16 - 17.

<sup>258</sup> Servicio De Administración Tributaria. Integración y Sensibilización al Cambio. Manual Del Taller De Sensibilización. Secretaría De Hacienda y Crédito Público. México 1997.

conservación de los siguientes valores:

“SERVICIO DE CALIDAD. Brindar a los contribuyentes asistencia y atención de excelencia, estableciendo relaciones de respeto y consideración mutua que faciliten el cumplimiento de todo trámite y gestión ante el SAT.

HONESTIDAD. Actuar con integridad, rectitud y apego a Derecho, evitando la discrecionalidad en la toma de decisiones y la generación de conductas irregulares que afecten los derechos de los contribuyentes.

CONFIANZA. Generar seguridad y certeza en los contribuyentes respecto a la veracidad, objetividad, claridad, oportunidad y estricto apego a la Ley en todos los actos de la autoridad fiscal.

PRODUCTIVIDAD. Realizar todas las actividades de manera que se reduzcan gastos y se alcance un óptimo costo beneficio con relación al total de la recaudación, sin detrimento del servicio y calidad.”<sup>259</sup>

La primera impresión de las reformas es de una posición gubernamental diferente e innovadora; la intención básica de esta nueva institución, es la de facilitar las actividades y operaciones fiscales, contagiar a la masa contributiva de confianza en la institución y motivar la verdadera y efectiva voluntariedad; el resultado de obtener esto, será efectivamente el desarrollo integral del sistema de recaudación y su efectiva aplicación; la prosperidad estatal, y la seguridad, certeza, y beneficio al contribuyente.

Sin embargo, “los instrumentos legislativos y administrativos no bastan, por sí solos, para volver al buen camino del consciente cumplimiento del deber contributivo, a todos los ciudadanos; por lo cual es necesario y urgente lograr reformas fiscales radicales y eficaces;”<sup>260</sup> tales como las que ostentan los nuevos valores del Servicio de Administración Tributaria. No obstante, las reformas no deben quedarse tal sólo en la Ley, deben llevarse a la práctica aplicándolas con el mismo espíritu que las caracteriza.

Se antoja que acorde a los lineamientos planteados por esta nueva administración tributaria, se reduzca considerablemente la imagen de desconfianza hacia la actividad tributaria recaudadora del Estado y se aumente la voluntariedad particular. Para esto, es así, que la autoridad fiscal, necesita cumplir con semejante empresa y comprometerse tanto en la aplicación de la Ley, como en la capacitación y concientización de sus funcionarios y en lo posible a los contribuyentes.

---

<sup>259</sup> Servicio De Administración Tributaria. Integración y Sensibilización al Cambio. Manual Del Taller De Sensibilización. Secretaría De Hacienda y Crédito Público. México 1997.

<sup>260</sup> Giorgetti Armando. La Evasión Tributaria. ( Traducción directa de la 2ª edición Italiana. Torino 1963 por el Profesor Antonio Serrano ) Depalma 1967 Pág. 182.

Con el propósito de disminuir o conseguir evitar la Defraudación Fiscal, propongo las siguientes políticas alternativas:

- ✓ FIJAR en Ley, un método técnico de establecimiento y variación de las tasas correspondientes a las contribuciones, y no dejarlo a criterio de personas que probablemente, en algunos casos, no sean peritos en la materia.
- ✓ ESTRUCTURAR programas de apoyo y estímulos no sólo para aquellos a los que se ha concedido un plazo para cubrir adeudos, sino para aquellos contribuyentes cumplidos.
- ✓ PUBLICAR con eficiencia y claridad las disposiciones de carácter fiscal más importantes para las actividades de los contribuyentes.
- ✓ ELABORAR e integrar correctamente el padrón de contribuyentes, es decir el Registro Federal de Contribuyentes y abarcar todas las actividades comerciales para que: 1.- se distribuya equitativamente las cargas fiscales y no paguen los establecido por los no registrados y evasores de los tributos y 2.- evitar la competencia económica desleal.
- ✓ IMPARTIR talleres efectivos de capacitación fiscal directamente a los contribuyentes y funcionarios, cuya asistencia refleje beneficios en su actividad tributaria o profesional.
- ✓ DESARROLLAR y utilizar un sistema integrado de control tributario a base de mecanismos electrónicos y computarizados en: 1.- el cálculo de los tributos. 2.- la declaración de los tributos. 3.- el asentamiento y registro de los datos contables. Dicho sistema sería creado y establecido por la propia autoridad fiscal y dotaría del mismo al contribuyente.
- ✓ INFORMAR a los contribuyentes por medio de un sistema claro y detallado del oportuno empleo y aplicación de los montos recaudados vía tributo. Esto evitaría también el posible despilfarro o desviación de los mismos.
- ✓ LIMITAR las actuaciones de sus unidades administrativas para ejercer facultades de revisión y no de presión.
- ✓ ENFOCAR los avisos y anuncios masivos a sembrar confianza y credibilidad y no represión o predisposición al recelo institucional.
- ✓ CONCENTRAR el esfuerzo institucional a la formación de conciencia y educación cívica y fiscales en los contribuyentes.
- ✓ EFECTUAR una estricta revisión constante de los preceptos ambiguos y precisarlos en beneficio del sistema recaudatorio.
- ✓ ESTABLECER disposiciones internas claras y sanciones adecuadas a los funcionarios que fomenten la "justicia fiscal selectiva".

PRINCIPALES CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA  
DEFRAUDACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.

CONCLUSIONES

## CONCLUSIONES.

**PRIMERA.-** Tal y como se expuso en el primer capítulo, la figura jurídica encargada de sancionar la conducta ilícita fiscal desde su aparición hasta nuestros días, pretende infundir más temor que voluntariedad.

**SEGUNDA.-** En base al análisis efectuado en el segundo capítulo, la legislación fiscal mexicana comparada con las legislaciones de otros países la encuentro con problemas en su desarrollo y constantes ambigüedades.

**TERCERA.-** El desarrollo y evolución de la figura jurídica reguladora de la conducta del contribuyente, como se analizó en el capítulo tercero, se ha orientado a una rigidez punitiva.

**CUARTA.-** Acorde con lo señalado en el punto "A" del capítulo cuarto, se sostiene que el deber de contribuir al Gasto Público es una obligación cívica y jurídica.

**QUINTA.-** No existe doctrinariamente una diferencia en esencia entre la infracción y el delito, tal y como se expuso en el apartado "B" del capítulo cuarto .

**SEXTA.-** Se considerarán infracciones aquellas que por su gravedad sean establecidas en una Ley administrativa y además sancionadas por órganos administrativos. Se considerarán delitos aquellos que por su gravedad independientemente de la Ley en que se establezcan, sean sancionados por la jurisdicción penal.

**SÉPTIMA.-** De acuerdo a los manifestado en los apartados "D" y "D.1", todo aquel sujeto que revista el carácter de contribuyente podrá ser centro de imputación del delito de la Defraudación Fiscal, sea persona física o persona moral.

**OCTAVA.-** El objeto de la sanción tributaria a las infracciones fiscales ha de ser reparatorio, mientras que el objeto de la sanción penal a los delitos tributarios ha de ser la rehabilitación.

**NOVENA.-** El contribuyente sentenciado por Defraudación Fiscal que cumpla una pena privativa de libertad podrá ser sujeto de medidas alternativas optando por prestar servicios profesionales al Estado, y a la comunidad.

**DÉCIMA.-** No existe diferencia substancial en los términos planeación, evasión y elusión fiscal realizados por el contribuyente, por que casi todos tienden a evitar o disminuir el pago de los tributos. Cuando esto, se realice en contraposición al Código Fiscal y con los elementos subjetivos que señala, será Defraudación Fiscal, tal y como se señaló en el apartado "F" del capítulo cuarto.

**UNDÉCIMA.-** El sujeto pasivo de la Defraudación Fiscal es directamente el Estado, la Federación en representación del Fisco, e indirectamente la sociedad.

**DUODÉCIMA.** - De lo precisado en los apartados "A", "A.1", "A.2", y "A.3" del capítulo quinto, se sostiene que el bien jurídico a proteger garantiza la estabilidad social a través de la protección al sistema recaudatorio o fiscal.

**DÉCIMO TERCERA.** - Los elementos básicos de la figura de la Defraudación Fiscal son los elementos de engaño y aprovechamiento de errores contempladas en la figura del Fraude, tal y como se precisó en los apartados "B" y "C" del capítulo quinto

**DÉCIMO CUARTA.** - Como se indicó a lo largo del capítulo quinto, la Defraudación Fiscal se manifiesta por una conducta, esto significa un comportamiento humano voluntario, sea de acción u omisión, cuyos elementos son: la voluntad humana, el engaño o aprovechamiento de errores, siendo su resultado un perjuicio al Fisco Federal y que emane de estos elementos.

**DÉCIMA QUINTA.** - Después de lo analizado en el capítulo quinto se enfatiza, que No existirá Defraudación Fiscal sin la respectiva adecuación al tipo penal, la tipicidad del delito.

**DÉCIMA SEXTA.** - Existirá ausencia de tipicidad o atipicidad cuando no se ejecuten en el hecho concreto la totalidad de los elementos descritos en el tipo penal de la Defraudación Fiscal o estos no se comprueben.

**DÉCIMA SÉPTIMA.** - Para proceder penalmente por el delito de Defraudación Fiscal, es requisito indispensable que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela correspondiente, tal y como se señaló en el apartado "B" del capítulo sexto.

**DÉCIMA OCTAVA.** - En relación a lo manifestado en el apartado "A" del capítulo sexto, si las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ejercicio de las facultades de comprobación del cabal cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes, se percataren de la existencia de hechos que pudieren constituir Defraudación Fiscal, lo comunicarán vía querrela al Ministerio Público Federal para que lo investigue; ya que es este el órgano facultado para hacerlo.

**DÉCIMA NOVENA.** - Tal y como se puntualizó en el apartado "C", el órgano competente para conocer y sancionar al individuo o particular con calidad de contribuyente que cometiere conducta constitutiva de la Defraudación Fiscal es el Juzgado de Distrito a cuya jurisdicción se ajuste el caso.

**VIGÉSIMA.** - Como se mostró en el capítulo séptimo, las principales causas que convergen para la comisión de la Defraudación Fiscal son de naturaleza económica, política, técnica, psicológica y jurídica.

**VIGÉSIMA PRIMERA.** - De la comisión de actos constitutivos de Defraudación Fiscal derivan consecuencias para el Estado, Fisco y Federación, su sistema recaudatorio, los contribuyentes y la colectividad misma.

**VIGÉSIMA SEGUNDA.-** Las tendencias del Derecho Fiscal en nuestro medio contradicen las pretensiones de las reformas penales de los últimos años que buscan procurar que la legislación penal se mejore y depure tratando de que la justicia sea reparadora y benéfica partiendo de la base de que del universo de conductas antisociales sólo deban sancionarse penalmente aquellas que realmente sean graves y que el Derecho Penal sea empleado como último recurso.

**VIGÉSIMA TERCERA.-** El verdadero y efectivo combate a la Defraudación fiscal, radica en analizar y erradicar las causas de la misma y no exclusivamente en sancionar la conducta delictiva ya ejecutada; de ser así, podrá reprimirse la conducta delictiva de defraudar al fisco, pero no podrá frenarse el fenómeno generalizado y la mentalidad negativa de no cubrir las contribuciones correspondientes; entonces llegará el momento en que los efectos del fenómeno pueden alcanzar magnitudes catastróficas e irreversibles, para el Estado y los individuos que forman parte de la sociedad que éste representa.

## GLOSARIO

**ACCIÓN PENAL.**- Poder jurídico de excitar y promover el ejercicio de la jurisdicción penal, para el conocimiento de una determinada relación de Derecho penal y obtener su definición mediante la sentencia.

**ACTO DE AUTORIDAD.**- Es aquel que realiza, en cumplimiento de sus funciones y dentro de la esfera de sus atribuciones oficiales, un funcionario público revestido de autoridad.

**ADMINISTRACIÓN.**- Conjunto de actos mediante los cuales los órganos del Poder Ejecutivo atiende a la realización de los servicios públicos.

**ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.**- Conjunto de los órganos mediante los cuales el Estado, las entidades de la Federación, los Municipios y los organismos descentralizados y desconcentrados atienden a la satisfacción de las necesidades generales que constituyen el objeto de los servicios públicos.

**COACCIÓN.**- Fuerza física o moral que, operando sobre la voluntad, anula la voluntad de obrar de las personas.

**COERCIBILIDAD.**- Propiedad del Derecho que permite hacerlo valer por la autoridad en los casos en que no es cumplido o respetado voluntariamente.

**COMERCIO.**- Actividad destinada a promover la circulación de los productos y los títulos de crédito.

**COMPETENCIA.**- Potestad de un órgano de jurisdicción para ejercerla en un caso concreto.

**COMPETENCIA DESLEAL.**- Conducta de un comerciante o industrial dirigida a desviar en provecho propio la clientela de otro por medio de maquinaciones dolosas, produzcan o no el efecto perseguido.

**CONTRIBUCIÓN.**- Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residan en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.

**CONTRIBUYENTE.**- Persona que realiza los actos gravados por la legislación fiscal y por ende sujeta y obligada al pago de los tributos.

**DAÑO.**- Pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación.

**DERECHO FISCAL.-** Es el dispositivo jurídico normativo creado e institucionalizado por el hombre y aplicado por el Estado con el objeto de controlar la percepción de los tributos y regular las relaciones que se presenten entre los sujetos que en él intervienen.

**FUNCIONARIO PÚBLICO.-** Persona que, por disposición inmediata de la Ley, por elección popular o por nombramiento de la autoridad competente, participa en el ejercicio de una función Pública.

**FUNCIONES DE ESTADO.-** Actividades desarrolladas por los órganos del Estado encaminadas a la realización de sus objetivos fundamentales.

**GASTO PÚBLICO.-** Suma de dinero abonadas para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado o de las corporaciones públicas.

**JURISDICCIÓN.-** Potestad para administrar justicia atribuida a los jueces, quienes la ejercen aplicando las normas jurídicas generales y abstractas a los casos concretos que deben decidir. Actividad del Estado encaminada a la actuación del Derecho positivo mediante la aplicación de la norma general al caso concreto.

## BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL, NUEVO DERECHO BANCARIO. PORRÚA. SEXTA EDICIÓN, MÉXICO 1997.

ACOSTA ROMERO, MIGUEL Y LOPEZ BETANCOURT, EDUARDO, DELITOS ESPECIALES. PORRÚA. TERCERA EDICIÓN, MÉXICO 1994.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL E INSTITUTO DE CAPACITACIÓN FISCAL, INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS DE CONTRABANDO. MANUAL DE AUTO ESTUDIO. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. MÉXICO 1997

ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESUS, PLANEACIÓN FISCAL CONTRA EVASIÓN FISCAL. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35. MÉXICO, SEPTIEMBRE 1990

AMORÓS RICO, NARCISO, EL PAPEL DE LA SANCIÓN EN LAS RELACIONES FISCO – CONTRIBUYENTE. REVISTA TRIMESTRE FISCAL AÑO 11 NO. 35 MÉXICO, SEPTIEMBRE 1990

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO, DERECHO FISCAL. THEMIS, CUARTA EDICIÓN, 1988.

BALAKRISHNA RAJEEV, DIMIDJAN KARINA J. TAX EVASION. AMERICAN CRIMINAL LAW REVIEW. VOLUME 32 NO. 2, EUA 1995

BECCARIA, CESAR, TRATADO DE LOS DELITOS Y DE LAS PENAS. PORRÚA, SEXTA EDICIÓN, MÉXICO 1995.

CARRETERO PEREZ, ADOLFO, DERECHO FINANCIERO. SANTILLANA. PRIMERA EDICIÓN, MADRID 1968.

CASADO HERRERA, DANIEL, EL DELITO FISCAL BREVE ANÁLISIS JURÍDICO PENAL, REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

CASTELLANOS, FERNANDO. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL, PORRÚA, TRIGÉSIMO PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1996

CELORIO VELA, JESUS AGUSTÍN, ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO.( EL CASO DEL TIPO PENAL DE DEFRAUDACIÓN FISCAL ), REVISTA DE LA ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL. No. 3, MÉXICO 1997.

CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO, CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO TRIBUTARIO. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. COLECCIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS VOL. I, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1981

DE JUANO, MANUEL, CURSO DE FINANZAS Y DERECHO TRIBUTARIO, MOLACHINO, 1964.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, DÉCIMO OCTAVA EDICIÓN, PORRÚA, MÉXICO 1994.

DE PINA VARA, RAFAEL, DICCIONARIO DE DERECHO, DÉCIMO TERCERA EDICIÓN, PORRÚA, MÉXICO 1985.

DELGADILLO GUTIERREZ, HUMBERTO, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, LIMUSA, TERCERA EDICIÓN, SÉPTIMA REIMPRESIÓN, MÉXICO 1996.

DEL POZO LOPEZ, JOAQUIN Y ARNAU ZOROA, FRANCISCO, ANOTACIONES SOBRE EL DELITO FISCAL, REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

FERNÁNDEZ VILLAFANE, OTILIO, EL CONTROL DEL FRAUDE FISCAL, REVISTA INDETEC, AÑO 16 NO. 49, MÉXICO 1995.

FLORES PAREDES, LUZ MARÍA, TEORÍA DE LA INFRACCIÓN FISCAL PENAL. RESEÑA. REVISTA DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS NO. 4, SAN LUIS POTOSÍ 1996.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. PORRÚA, TRIGÉSIMO PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1995.

GALINDO GARFIAS, IGNACIO, COMENTARIO AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA. PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, CONSEJO DE LA JUDICATURA, U.N.A.M. MÉXICO 1997.

GARCÍA ALBA IDUÑATE, PASCUAL, LA EVASIÓN FISCAL EN MEXICO. AZCAPOTZALCO, 1982.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL, DERECHO FISCAL PENAL. PORRÚA, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1994.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL, LOS DELITOS ESPECIALES FEDERALES. TRILLAS, PRIMERA EDICIÓN 1987, SEGUNDA REIMPRESIÓN, MÉXICO 1991.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL, TEORÍA DE LA INFRACCIÓN FISCAL. DERECHO FISCAL PENAL. CÁRDENAS, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1982.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL, UNIDAD Y PLURALIDAD DE INFRACCIONES FISCALES. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

GARCÍA MAYNES, EDUARDO, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. CUADRAGÉSIMO TERCERA EDICIÓN, PORRÚA, MÉXICO 1992.

GARCÍA RAMIREZ, SERGIO, DERECHO PROCESAL PENAL. PORRÚA, QUINTA EDICIÓN, MÉXICO 1989.

GIORGETTI, ARMANDO, LA EVASIÓN TRIBUTARIA DEPALMA, ARGENTINA, 1967. \* Traducción directa de la segunda edición italiana ( Torino 1963 ).

GONZÁLEZ BUSTAMANTE, JUAN JOSÉ, DERECHO PROCESAL PENAL MEXICANO. PORRÚA, DÉCIMA EDICIÓN, MÉXICO 1991.

GONZÁLEZ GARCÍA, ANGEL LUIS, LA NORMALIZACIÓN CONTABLE Y EL FRAUDE FISCAL. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, ALFONSO, LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO. JUS, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1992.

GONZÁLEZ SALAS, CAMPOS RAUL, EL BIEN JURÍDICO EN LOS DELITOS PREVISTOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. REVISTA CRIMINALIA, ACADEMIA MEXICANA DE CIENCIAS PENALES, AÑO LIX NO. 3 SEPT - DIC 1993, PORRÚA, MÉXICO.

GONZÁLEZ SALAS, CAMPOS RAUL, LOS DELITOS FISCALES. PEREZNIETO EDITORES, MÉXICO 1995.

GRANADOS ATLACO, JOSÉ ANTONIO Y MIGUEL ANGEL, DELITOS EN PARTICULAR II Y DELITOS ESPECIALES. ANTOLOGÍA. U.N.A.M.

IAFE KAREN, MCGRAIL JOHN P. TAX EVASION. AMERICAN CRIMINAL LAW REVIEW, GEORGETOWN UNIVERSITY LAW CENTER, VOLUME 31 NO. 4, EUA 1994.

ILLANES, LUIS, LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS TRIBUTARIOS. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

ILLANES, LUIS, UN SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. REVISTA TRIMESTRE FISCAL. AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

LEITMAN, REBECA, TAX EVASION. GEORGETOWN UNIVERSITY LAW CENTER, AMERICAN CRIMINAL LAW REVIEW, VOLUME 33 NO. 3, EUA 1996.

LOMELÍ CEREZO, MARGARITA, DERECHO FISCAL REPRESIVO. PORRÚA, SEGUNDA EDICIÓN, MÉXICO 1997.

LOMELÍ CEREZO, MARGARITA, ESTUDIOS FISCALES. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. COLECCIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS VOL. VI, MÉXICO.

LUQUI, JUAN CARLOS, LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DEPALMA, ARGENTINA 1989.

MABARAK CERECEDO, DORICELA, DERECHO PENAL FISCAL. LAZCANO GARZA EDITORES, MÉXICO 1993.

MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. PORRÚA, DÉCIMA EDICIÓN, MÉXICO 1991.

MARTÍN JOSÉ MARÍA Y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO F., DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL. DEPALMA, SEGUNDA EDICIÓN, 1987.

MARTÍNEZ GARNELO, JESUS, LA INVESTIGACIÓN MINISTERIAL PREVIA. OGSS, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1996.

MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I., DERECHO ADMINISTRATIVO 1er CURSO. HARLA, SEGUNDA EDICIÓN, MÉXICO 1994.

MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I., DERECHO ADMINISTRATIVO 2º CURSO. HARLA, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1991.

MARTÍNEZ PÉREZ, CARLOS, EL DELITO FISCAL. MONTECORVO, ESPAÑA, 1982.

MENDEZ ALVARADO, XAVIER, REPORTE FISCAL, BOLETÍN INFORMATIVO, SERVICIOS DE CONTADURÍA PÚBLICA, MÉXICO 1997.

MILLÁN GONZÁLEZ, ARTURO, 190 PREGUNTAS Y RESPUESTAS RELATIVAS A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS PENALES. PAC, MEXICO 1990.

MIRKAY III NICHOLAS A., THE SUPREME COURT'S DECISIONS IN CHEEK: DOES IT ENCOURAGE WILLFULL TAX EVASION?. MISSOURI LAW REVIEW, VOL. 56 NO. 4, EUA 1991.

NOURZAD, FARROKH, TAY RATES AND TAX EVASION. NATIONAL TAX JOURNAL, VOLUME XLII NO 2, EUA 1990.

NUÑO SEPULVEDA, JOSÉ ANGEL, LA HACIENDA PÚBLICA Y LOS DELITOS FISCALES. REVISTA INDETEC, NO. 74, ENERO - FEBRERO 1992, MÉXICO.

PAVÓN VASCONCELOS, FRANCISCO, LA CAUSALIDAD EN EL DELITO, PORRÚA, CUARTA EDICIÓN, MÉXICO 1993.

PÉREZ ROYO, FERNANDO, LA REPRESIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y EL NUEVO DELITO FISCAL. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

PUJOL ROSAS, REBECA F., ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LOS INFRACCIONES Y LOS DELITOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. REVISTA ALEGATOS, NO. 24 MAYO - AGOSTO 1993, MÉXICO.

QUINTANA VALTIERRA, JESUS Y ROJAS YAÑEZ, JORGE, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. TRILLAS, PRIMERA EDICIÓN 1988, PRIMERA REIMPRESIÓN 1991, MÉXICO.

REYES ALTAMIRANO, RIGOBERTO, DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES. TAXX, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1997.

REYES TAYABAS, JORGE, ENSAYOS JURÍDICOS. INACIPE, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO, 1988.

REYES VERA, RAMÓN, COMENTARIOS SOBRE DERECHO PROCESAL PENAL FISCAL. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DEL ESTADO DE MÉXICO, AÑO X NO. 26, MÉXICO 1986.

REYES VERA, RAMÓN, PRINCIPIOS DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO. REVISTA LEX, 3ª EPOCA, AÑO I, NO. 2 AGOSTO 1995 MÉXICO.

RIVERA SILVA, MANUEL, DERECHO PENAL FISCAL. PORRÚA, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO 1984.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, DERECHO FISCAL. HARLA, SEGUNDA EDICIÓN, MÉXICO.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

RODRÍGUEZ MEJÍA, GREGORIO, INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES. BOLETÍN MEXICANO DE DERECHO COMPARADO, AÑO XXVIII NO. 82 ENERO - ABRIL 1995, MÉXICO.

RODRÍGUEZ MOURULLO, GONZALO, PRESENTE Y FUTURO DEL DELITO FISCAL. CIVITAS, ESPAÑA 1974.

ROSS BRAVO, JAIME, EL SISTEMA DE SANCIONES COMO MEDIDAS PARA INDUCIR UN MEJOR CUMPLIMIENTO. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, AÑO 11 NO. 35, MÉXICO, SEPTIEMBRE DE 1990.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO I.  
FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE, MADRID 1985.

SÁNCHEZ BELLA, ISMAEL, LA ORGANIZACIÓN FINANCIERA DE LAS  
INDIAS. ESCUELA LIBRE DE DERECHO, MÉXICO, 1990.

SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO, DERECHO FISCAL MEXICANO. CÁRDENAS,  
SÉPTIMA EDICIÓN, MÉXICO 1986.

SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS, NOCIONES DE DERECHO FISCAL. PAC,  
QUINTA EDICIÓN, MÉXICO 1991.

SANTANA LOZA, SALVADOR Y URIBE GOMEZ JOSE, CANDELARIO,  
DEFRAUDACIÓN FISCAL. REVISTA INDETEC, NO. 95 JULIO – AGOSTO 1995  
MÉXICO.

SERRANO GOMEZ, ALFONSO, FRAUDE TRIBUTARIO. EDITORIAL DE  
DERECHO FINANCIERO, ESPAÑA.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTEGRACIÓN Y  
SENSIBILIZACIÓN AL CAMBIO. MANUAL DEL TALLER DE SENSIBILIZACIÓN.  
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MÉXICO 1997.

TARANTINO, JACINTO R., LAS PENALIDADES TRIBUTARIAS. ASTREA,  
BUENOS AIRES 1983.

URBINA NANDAYAPA, ARTURO, LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO  
TOMO 2. SICCO, PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO, 1997.

VALLADO MIGUEL, FAUSTO ENRIQUE, PRINCIPIOS GENERALES DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. PAC, MÉXICO.

VÁZQUEZ PANDO, FERNANDO ALEJANDRO, LA PLANEACIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCALES. REVISTA EL FORO, ÓRGANO DE LA BARRA MEXICANA COLEGIO DE ABOGADOS, 8ª EPOCA TOMO III NO. 3, MÉXICO 1990.

VELAZQUEZ, JUAN, LA DEFRAUDACIÓN FISCAL. REVISTA EL FORO, ORGANO DE LA BARRA MEXICANA COLEGIO DE ABOGADOS, 8ª EPOCA TOMO III NO. 3, MÉXICO 1990.

VILLEGAS, HECTOR B., CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. DEPALMA, QUINTA EDICIÓN, ARGENTINA 1993.

ZAMORA PIERCE, JESUS, INTRODUCCIÓN A LOS DELITOS FISCALES. REVISTA EL FORO, ÓRGANO DE LA BARRA MEXICANA COLEGIO DE ABOGADOS, 8ª EPOCA TOMO III NO. 3, MÉXICO 1990.

## LEGISGRAFÍA.

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES
- CÓDIGO PENAL
- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1997.
- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY QUE ESTABLECE Y MODIFICA DIVERSAS LEYES FISCALES.
- LEY DEL SISTEMA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
- LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
- REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA