



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
ARAGÓN**

**“PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 108  
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
DENISSE GONZÁLEZ MENESES**

**ASESOR:  
LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN**

**SAN JUAN DE ARAGÓN, EDO. DE MÉXICO**

**2005**

m 340.236



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.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir mi trabajo electrónico en Internet el contenido de mi trabajo académico.

NOMBRE: Denisse González

Meneses

FECHA: 24-01-05

FIRMA: 

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

## CAPÍTULO I

### CONCEPTO Y GENERALIDADES

1.1. Relación jurídico-tributaria.....	1
--	---

1.1.2. Sujeto activo.....	4
---------------------------	---

1.1.3. Sujeto Pasivo.....	8
---------------------------	---

1.2. Obligación jurídica-tributaria.....	11
--	----

1.2.1. Obligación sustantiva.....	12
-----------------------------------	----

1.2.2 Obligación formal.....	16
------------------------------	----

a) De hacer.....	17
------------------	----

b) De no hacer.....	19
---------------------	----

c) De tolerar.....	20
--------------------	----

1.3. Infracción.....	22
----------------------	----

1.3.1 Infracción estrictu sensu.....	24
--------------------------------------	----

1.3.2. Delito . . . . .	26
<b>1.4. Evasión.</b> . . . . .	<b>30</b>
1.4.1. Evasión legal. . . . .	32
1.4.2. Evasión ilegal. . . . .	34
<b>1.5. Defraudación</b> . . . . .	<b>37</b>
1.5.1. Defraudación fiscal. . . . .	39

**CAPÍTULO II**  
**MARCO JURÍDICO**

2.1. Obligación de tributar conforme a la Constitución. . . . .	42
2.2. Diversas contribuciones conforme al Código Fiscal de la Federación. . . . .	45
2.3. Obligación sustantiva conforme a las diversas leyes tributarias . . . . .	48
2.3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado. . . . .	49
2.3.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta. . . . .	51
<b>2.4 El delito de defraudación fiscal conforme al Código Fiscal de la Federación</b> . . . . .	<b>53</b>
2.4.1. Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. . . . .	55

2.4.2. Conducta equiparable a la defraudación fiscal. . . . .	.61
2.4.3. Elementos constitutivos del delito defraudación fiscal. . . . .	.65
2.4.4. Sanciones aplicables en el delito de defraudación fiscal. . . . .	.69
<b>2.5. Autoridad que sufre el daño. . . . .</b>	<b>71</b>
<b>2.6. Autoridad judicial que conoce del delito de defraudación fiscal . . . . .</b>	<b>72</b>

**CAPÍTULO III**

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

<b>3.1 El delito de defraudación conforme al Código Fiscal de la Federación. 77</b>	<b>77</b>
3.2. Implicación de que actualmente se catalogue el delito de defraudación fiscal como delito no grave, en los supuestos que contempla la ley. . . . .	79
3.3. Consecuencia de que se califique como delito grave. . . . .	.81
<b>3.4. el sujeto activo del delito, características del contribuyente evasor en cuanto a la comisión del delito de defraudación fiscal. . . . .</b>	<b>.82</b>
3.4.1. El dolo en la voluntad. . . . .	.84
3.4.2. El grado académico. . . . .	86
3.4.3. El monto de lo defraudado. . . . .	.88
3.4.4. Responsabilidad si es particular. . . . .	.91

3.4.5. Responsabilidad si es servidor público. . . . .	94
3.5. Propuesta de Reforma al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. . . . .	95
3.5.1. La inserción de un párrafo octavo en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. . . . .	103

**CONCLUSIONES.**

**BIBLIOGRAFÍA.**

**LEGISLACIÓN.**

**OTRAS FUENTES.**

# INTRODUCCIÓN

Esta investigación sobre el delito de defraudación fiscal, parte del interés de profundizar en un aspecto que cobra cada día más relevancia, el aspecto punitivo de las leyes fiscales.

Por muchos años, la persecución por la comisión de los delitos fiscales se contaba con los dedos de la mano, pero de algún tiempo a la fecha la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha empezado a querellarse, cada vez en mayor número de ocasiones contra probables responsables de este tipo de ilícitos, pues se ha llegado a la conciencia del daño que sufre el Estado en sus funciones de recaudación de impuestos que se ve reflejado en la calidad de los servicios que presta, en la redistribución de los mismos que se traduce en un régimen fiscal inequitativo debido a que el costo del gobierno no se distribuye entre la población en la medida de su nivel de consumo o ingreso generado en la economía, lo que hace que la carga fiscal sea elevada para aquellos que pagan impuestos.

Con el devenir del tiempo se van creando nuevas formas delictivas y en el caso del delito de defraudación fiscal la realización de estas nuevas modalidades actualiza un daño importante a la Hacienda Pública con la sola comisión de un solo ilícito con estas características, por lo que se debe ser más estricto en la aplicación de las penas en función de su aspecto ejemplificador.

Ya que esto trae como consecuencia que el sistema tributario en México presente deficiencias que hacen que el país tenga el nivel más bajo de ingresos fiscales entre los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), pues se calcula que sólo la evasión fiscal equivale al 3.15% del PIB. México genera ingresos tributarios de 14.7% del

PIB, mientras que el promedio de esa organización es de 29.7% y de Estados Unidos de 27.5 %.

Tan sólo en el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se calcula que únicamente 30% de las personas registradas en ese impuesto cumplen con el correspondiente pago y solamente 55% del consumo nacional paga el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Ello se traduce en una evasión entre 34.5 y 45.7% de la recaudación potencial, lo que equivale al 3.15% del Producto Interno Bruto.

Una economía sana es la que se sustenta en los ingresos propios y correctamente aplicados. En México los ingresos hacendarios que servían para el gasto público hasta antes de 1998 eran menores al 35% en comparación con los países industrializados, donde llegan a ser de 90% de la captación tributaria, con lo que se mantienen economías sanas en crecimiento.

Así pues, uno de los puntales de la economía es la percepción tributaria, y el mejor elemento para aumentarla es el castigo ejemplificador, actualmente como vemos en estos datos, gran parte del universo de contribuyentes sigue sin pagar sus impuestos, pero son conscientes del riesgo que genera su conducta, sobre todo con el cambio radical de la política fiscal de seguimiento coercitivo en contra de determinados contribuyentes para aumentar la recaudación tributaria.

El delito de defraudación fiscal, es tal vez, dentro de los delitos fiscales, el de mayor importancia, por la frecuencia y gravedad de la conducta y sobre todo si es analizado a la luz de la característica específica de la preparación académica del sujeto que la realiza, es decir, del elemento relativo a las maquinaciones provenientes del conocimiento intelectual exclusivo de unos cuantos. En este caso me refiero a la defraudación fiscal efectuada por

Contadores Públicos, los Licenciados en Administración de Empresas, el Agente y/o Apoderado Aduanales, los Abogados Fiscalistas y aquellos sujetos que sin tener un título profesional tienen el conocimiento dado por la experiencia para realizar defraudaciones fiscales, ya que como vemos, dichos sujetos se regocijan en la máxima expresión del dolo (la acción de conocer y querer); pues utilizan el conocimiento intelectual de manera específica para defraudar cantidades estratosféricas, que verifican un menoscabo importante a la Hacienda Pública y por consecuencia un detrimento en toda la sociedad, por lo que nuestra propuesta es en el sentido de robustecer las penas a estas nuevas formas delictivas.

Es de lógica elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que integran la Hacienda Pública; como igualmente es lógico decir que sin tales elementos el Estado desaparecería; luego, si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de este deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. En el primer capítulo se aludirá a esa posible omisión, la que se analiza como práctica ajustada a derecho o como ilícita, ya sea que en el segundo caso exista como infracción o delito.

La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo,

La operación del estado se integra con todas las actividades que para hacer efectivo el derecho ha de llevar a cabo y con todas las accesorias que le ha encomendado, directa o indirectamente, su población.

Dentro de las funciones que el Estado debe cumplir está la de dar servicios a su pueblo; servicios que son de diversa índole y que implican gastos; por ello, es ineludible que disponga de una Hacienda Pública suficiente.

Vale la pena decir que dadas las necesidades esenciales o accesorias de servicios, ninguna Hacienda Pública es suficiente; por ello, el gobernante deberá ser razonable al exigir el dinero, atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población que ha de aportarlo. Una verdad palmaria es que raro sería encontrar personas que espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la Hacienda Pública; por ello, se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios. En la forma anterior se asegura, en principio, que el Estado disponga de los elementos económicos a que he hecho alusión anteriormente. El no cumplir estas leyes representa infracción, ya sea simple o delictual.

Esta infracción es de seria preocupación para el Estado, pues de generalizarse haría imposible su función que es su razón de ser: hacer posible la convivencia social mediante la aplicación del derecho.

Vista la importancia de tratar dicha omisión, en los siguientes párrafos me propongo estudiarla. Me referiré a la misma como infracción y como delito, así como las consecuencias que lleva aparejadas.

En su oportunidad se hará en este trabajo la distinción entre elusión y evasión; mientras tanto usaré la expresión evasión fiscal con el significado vulgarizado que se le da.

En el segundo capítulo analizaré las diversas legislaciones, empezando por nuestra Carta Magna en donde encuentra su principal fundamento el pago de contribuciones. Así también analizaremos que nuestro delito en estudio encuentra su tipificación en el Código Fiscal de la Federación.

En el tercer capítulo haré referencia a las características del contribuyente en cuanto a la comisión del delito de defraudación fiscal y entraremos al punto total de este trabajo de investigación, es decir, nuestra propuesta de reforma al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que ira en función de algunas de estas características.

Por lo que nuestra hipótesis en concreto consiste en que para disminuir y atacar el delito de defraudación fiscal habremos de:

1. Identificar específicamente las conductas del delito de defraudación fiscal.
2. Observar en la practica cuales son las conductas que se adecuan a la definición legal.
3. Una reforma legislativa al Código Fiscal de la Federación, en la cual se propondría un aumento en cuanto a la penalidad correspondiente a dicho delito, la cual iría en función de la calidad del sujeto activo del delito y también de la conducta depositada en esta persona.

En cuanto a la metodología de investigación utilizado en el presente trabajo se habremos de utilizar el método deductivo, ya que partiendo de conceptos generales habremos de llegar a una conclusión específica, así también en su momento se hará uso del método analítico, para el debido razonamiento de dichos conceptos y por último el método exegético para la debida interpretación y comprensión de las diversas leyes concernientes a este trabajo de investigación.

# CAPITULO I

## CONCEPTOS Y GENERALIDADES

Para poder abordar debidamente nuestro trabajo de investigación y así, elaborar argumentos que sean sólidos, es indispensable que sepamos primero con qué conceptos nos enfrentamos, para de esta manera conocer primeramente su significado y una vez hecho lo anterior, elaborar razonamientos que puedan convencer no sólo a los lectores de este trabajo de investigación, sino también y principalmente a nosotros mismos.

Es sabido por todos que para poder expresarnos adecuadamente debemos antes conocer los términos que empleamos. En materia jurídica no es distinto sino por el contrario, debemos ser más específicos en cuanto a las palabras que utilizamos y su connotación.

No obstante, aparte de darle su significado en el ámbito jurídico, es necesario en no pocas ocasiones, irnos a su significado pristino, es decir, a conocer su raíz, en otras palabras, consultar su etimología.

### 1.1. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

En Derecho, es difícil hablar de un solo sujeto o parte sin que tenga relación con otro individuo. Al contrario, sabemos que en Derecho a una prerrogativa le corresponde necesariamente una obligación que se debe cumplir. En otras palabras, de un extremo señalamos al sujeto que tiene la prerrogativa y del otro extremo el sujeto que tiene la obligación a cumplir para que se dé esa prerrogativa, pues sólo así se podría hablar de una relación entre dos sujetos.

Ahora bien, esa relación debe emanar de una ley para que sea jurídicamente válida y así, un sujeto pueda tener un derecho -que podría ser incluso exigir que se cumpla con la obligación-, y la obligación a cargo de otro sujeto -que al cumplirlo hace que se de un derecho-.

Por otra parte, lo anterior es de manera general; no obstante ello, a nosotros nos interesa enfocarlo y estudiarlo desde el punto de vista del Derecho Fiscal.

Así, en esta materia también se habla de dos sujetos entre los cuales nace esa relación que señala la ley de la materia, es decir, la Ley Tributaria.

Los doctrinarios, respecto de la relación jurídico-tributaria, argumentan que es aquella: "...que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal." 1)

Sin embargo, debemos especificar un poco más qué significa en realidad la expresión: relación jurídico-tributaria. De esta manera, viene a significar aquel vínculo que une a dos sujetos diversos y respecto de haber generado múltiples consecuencias jurídicas con la conducta de uno de ellos, consecuencias que se traducen en el nacimiento, modificación, transmisión y/o extinción de derechos y obligaciones, pero todo ello en materia tributaria. 2)

Ahora bien, por otra parte, Antonio Jiménez González nos habla del carácter simple o complejo de la relación jurídico-tributaria, manifestando lo siguiente:

---

1. DELGADILLO GUTIERREZ Luis Humberto, *PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO* Tercera Edición, Limusa, México 1993, p. 97.

2. Idem.

"La definición del carácter simple o complejo de la relación jurídico-tributaria constituye una cuestión medular para entender la juridicidad del fenómeno tributario. La aplicación de las normas tributarias genera un sinnúmero de relaciones jurídicas entre la autoridad hacendaria y el administrado-contribuyente; relaciones que tiene por contenido atribuir potestades, facultades, derechos de crédito, por otra parte imponer obligaciones de pago, deberes de sujeción, etcétera."<sup>3</sup>)

Lo anterior nos indica que la relación jurídico-tributaria podría entenderse fácilmente si la vemos sólo como el vínculo jurídico que une a dos sujetos; sin embargo, se desprende -de ese vínculo- un complejo número de relaciones secundarias concatenadas a la principal o primaria, las cuales implican diversos derechos y obligaciones para cada uno de los sujetos que fueron unidos dentro de la relación primaria.

En otras palabras, la relación jurídico-tributaria en sentido lato significa apenas la unión de dos sujetos pero al mismo tiempo el inicio de relaciones accesorias, tales como el nacimiento, la modificación, la transmisión o extinción de derechos y obligaciones derivados del vínculo jurídico.

Conforme a lo argumentado vemos que la relación jurídico-tributaria necesariamente se da entre dos sujetos, quienes son, a saber: el sujeto activo por una parte y el sujeto pasivo por la otra. Ahora bien, tanto el primero como el segundo dentro de dicha relación tienen derechos y obligaciones. Así, el sujeto activo es aquel que tiene las facultades o prerrogativas señaladas en la Ley Tributaria, mientras que el sujeto pasivo es aquél al cual se le imponen diversas obligaciones.

---

3. *LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO*, Tercera Edición, Segunda reimpresión, ECASA, México 1993, p 164

De esta manera, el sujeto pasivo debe cumplir espontáneamente con dichas obligaciones o, si no cumple, entonces el sujeto activo tiene la facultad o el derecho de exigir el cumplimiento de tales obligaciones. Esto es así porque el sujeto pasivo, al adecuar su conducta a lo establecido en la ley, no sólo genera ese vínculo que lo une con el activo sino que, incluso, hace que nazcan, se transmitan, se modifiquen o se extingan derechos y obligaciones.

Por lo tanto, es en realidad el sujeto pasivo quien da lugar al nacimiento de la relación jurídico-tributaria, y aún más, a la existencia de todos los derechos y obligaciones derivadas de dicha relación.

Ahora bien, hernos estado hablando que en dicha relación se presentan dos sujetos, uno es el sujeto activo y el otro es el sujeto pasivo. Sin embargo, es necesario especificar quién es uno y quién es el otro, por lo que profundizaremos en estas dos cuestiones en los siguientes apartados.

### **1.1.2. EL SUJETO ACTIVO**

Una vez que hemos analizado la naturaleza y contenido de la relación jurídico-tributaria, la cual hemos dicho es un vínculo jurídico que une a dos sujetos y nace al verificarse un hecho jurídico por parte de uno de ellos -hecho jurídico-, el cual ha sido plasmado previamente en una ley, creándose así diversas consecuencias en el campo jurídico.

Ahora es menester continuar con el estudio de las partes en que se compone dicho vínculo y en este sentido, Berliri nos dice que: "...por un lado se encuentran aquellos que son titulares de la potestad tributaria y que consiguientemente, se presentan en una situación de supremacía a los que denominamos sujetos activos, y por otro los sometidos a dicha potestad, que se presentan en situación de inferioridad, denominados sujetos pasivos."<sup>4</sup>)

---

4. *CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO*. Tomo I, De Derecho Reunidas, Madrid 1978, p. 243.

Iniciaremos el estudio del sujeto activo el cual va a tener la facultad traducida en una potestad, de exigir el cumplimiento de una obligación en términos de una ley, pero como nos refiere Jiménez González, su actuar no se agota hasta este momento sino que además es menester una conducta posterior al acto de legislación por parte del Estado orientada a la aplicación de las normas a cada uno de los casos comprendidos en los supuestos normativos, a lo cual se denomina poder de imposición.<sup>5)</sup>

Por lo tanto, el Estado ejerce este poder de recaudación a través de una dependencia del ejecutivo federal, la cual realiza ciertas conductas necesarias para la obtención de los distintos impuestos, siempre y cuando el sujeto pasivo de la relación actualice el supuesto normativo al colocarse en la situación de hecho prevista por el legislador, actuando así en base a esta facultad para hacer la determinación del hecho jurídico, liquidación y recaudación de la deuda tributaria.

Sin pasar por alto que este poder de imposición tiene su fundamento en la Constitución, ya que la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad de imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una Ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo en la relación jurídico-tributaria.

---

5. Op. cit., p. 208.

Pero debemos precisar quiénes son los entes subjetivos en los que encarnan los diversos sujetos activos, por lo que Delgadillo Gutiérrez nos dice que: "El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipio y el Distrito Federal y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del estado como los órganos fiscales autónomos." 6)

Es así como lo preceptúa la Constitución en su artículo 31 fracción IV, al señalar que: "Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". De acuerdo al mandato señalado el fisco, como sujeto activo en la relación jurídico-tributaria, está representado por cuatro entidades que son: el Gobierno Federal, el Distrito Federal, el Gobierno Estatal y el Gobierno Municipal.

Sólo en contadas ocasiones el particular llega a asumir el carácter de sujeto activo en esta relación jurídica, y esto sucede cuando la autoridad recaudadora está obligada a devolver cantidades en conceptos de pagos indebidos hechos por el contribuyente; esto de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que señala: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales."

---

6. Op. cit., p. 117

En cuanto al Órgano de la Administración Pública Federal que va a realizar las diversas conductas de recaudación de los impuestos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esto en términos de lo que dispone la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31, fracciones III y IX. Este Ordenamiento establece que dicha Secretaría tiene como facultades las de recaudar, determinar, liquidar y hacer efectivas todo tipo de contribuciones. Así, de esto se desprende que dentro de la administración pública activa es a dicha dependencia a la que le corresponde dotar al Estado de todos los recursos tributarios, y no así a ninguna otra Secretaría de Estado.

Sin embargo, en la actualidad no es la Secretaría de Hacienda la que recauda directamente dichos ingresos, sino que en realidad delega en un órgano desconcentrado tal facultad. ¿A qué órgano nos referimos? Estamos hablando del Servicio de Administración Tributaria, el cual, conforme a su Ley y dentro de ésta de acuerdo a los artículos 1º, 2º, y 7º fracción IV, toca a este órgano desconcentrado la determinación, liquidación y cobro efectivo de los ingresos derivados de las contribuciones, e incluso, otras facultades tales como el embargo y el remate de bienes.

Por otra parte, cuando hacemos referencia a los organismos fiscales autónomos, hacemos mención, no a dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada, sino a organismos descentralizados auxiliares del Ejecutivo Federal. Estos organismos se rigen por la Ley Federal de Entidades Paraestatales en general, y en particular por su Ley respectiva, para hacer efectivos los créditos fiscales que se les adeuden.

A mayor entendimiento, los organismos descentralizados a los que nos referimos y que al mismo tiempo son organismos fiscales autónomos son: el IMSS, INFONAVIT, entre otros, los cuales se rigen por la Ley del IMSS y por la Ley del INFONAVIT y se encargan de recaudar las contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social.

### 1.2.3. EL SUJETO PASIVO

En toda relación jurídico-tributaria, quien se encuentra colocado frente al sujeto activo, es el sujeto pasivo, y recibe este nombre aquella persona o entidad a quien la ley obliga al pago del tributo por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación fiscal atribuyéndole, en consecuencia, el hecho imponible. Este sujeto es comúnmente denominado "contribuyente". Es así como Berliri denomina sujeto pasivo a "...aquella persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible." 7)

El Código Fiscal de la Federación omite definir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero en su artículo primero se establece que tendrán ese carácter las personas físicas y morales, en relación con el artículo sexto, el cual especifica que: "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".

La condición de contribuyente puede ser adquirida de diferentes maneras, atendiendo a las formas elegidas por las leyes especiales de cada impuesto para vincular al hecho imponible con el sujeto.

Así, determinados gravámenes inciden sobre el patrimonio y, en tal caso, el hecho imponible se entenderá realizado por el sujeto que sea titular de los bienes, como en los impuestos sobre los activos, a los bienes inmuebles que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero y a los activos financieros, entendiéndose por éstos las inversiones y los depósitos en instituciones financieras.

---

7. Op cit., p 210

Otras veces, el hecho imponible se vincula a la realización de determinados hechos, tal es el caso de los impuestos que recaen sobre negocios jurídicos, en cuyo caso la condición de contribuyente habrá de corresponder a quienes realicen el negocio gravado, siendo ejemplo de ello el impuesto al valor agregado a personas que enajenen bienes (contrato de compraventa).

Pero puede darse el caso que aquellos que siendo extraños a la relación jurídico-tributaria por no haber realizado el hecho imponible, se encuentran obligados por la ley al pago del tributo, a los cuales se les denomina sujetos pasivos por adeudo ajeno y es así como Quintana Valtierra los divide en:

“El sujeto pasivo por sustitución, quien tiene la obligación de retener el tributo al obligado principal, o bien recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo o acreedor. .

El sujeto pasivo por solidaridad, implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo, en función del puesto o cargo que desempeña.

El sujeto pasivo por responsabilidad objetiva, convierte a una persona - que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria- en el verdadero deudor del tributo; es decir, que con la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron en el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo en el carácter de sujeto pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva respecto del tributo no pagado o pagado en forma parcial”. 8)

---

8. QUINTANA VALTIERRA Jesús, Et al. *DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO*. Cuarta edición, Trillas, México 1999, p. 162, 164, 168.

Por lo que respecta a los agentes de retención y recaudación, son elegidos en razón de tener un vínculo económico o jurídico con el contribuyente, y estar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar al tributo. Un ejemplo de esto son las aportaciones de seguridad social las cuales son retenidas por el patrón y enteradas al fisco posteriormente.

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, fracción I, nos refiere que “Son responsables solidarios con los contribuyentes: los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones”.

Son claras las ventajas que la retención o percepción en la fuente tienen para el fisco: la economía en los costos de recaudación que resultan trasladados a los particulares, la intervención de un tercero que, siendo responsable solidario del ingreso del tributo, entorpece cualquier intento de realización de maniobras ilícitas de tendientes a evadir el crédito fiscal.

Ahora bien, el sujeto pasivo por solidaridad está obligado a pagar el tributo al fisco, con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandatarios, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables.

Así, el artículo antes citado en su fracción III, manifiesta que serán responsables solidarios: los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

Por lo que se refiere a la responsabilidad objetiva, el citado artículo en su fracción IV, hace mención que serán responsables solidarios: los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

Por lo que respecta a la posibilidad de que el estado pudiera ser sujeto pasivo del impuesto, dicha cuestión ha sido objeto de sendas discusiones por parte de los doctrinarios, debido a la confusión que crea el hecho de que el estado posea las distintas cualidades de deudor y acreedor en la relación jurídica-tributaria, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero, es claro en determinar que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente, por lo tanto, en lo general es el sujeto activo de la relación, y a su vez, la particularidad de sujeto pasivo se lo da una ley la cual le transfiere este carácter.

Un ejemplo de esto es La Ley Del Impuesto Al Valor Agregado, la cual dispone que la Federación, el Distrito Federal, los Estados deberán, en su caso deben pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de Derecho Público.

## **1.2. OBLIGACIÓN JURÍDICA -TRIBUTARIA**

A continuación iniciaremos el estudio de la obligación jurídica-tributaria, la cual no debemos confundir con la relación jurídico-tributaria, en razón de que la segunda es presupuesto para que se dé la obligación, ya que del vínculo existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, resultan diferentes derechos y obligaciones que nacen a la vida jurídica en virtud de la realización del hecho imponible.

La obligación jurídico-tributaria puede adoptar diferentes formas, constituyendo su propósito fundamental el pago de una prestación en dinero y excepcionalmente en especie, que la doctrina define como obligación sustantiva y centro del Derecho Tributario.

Las obligaciones formales que coadyuvan al cumplimiento de la obligación sustantiva determinan otra forma de la relación tributaria donde los contribuyentes y responsables deben realizar determinados actos y actuaciones o tolerar su ejecución por parte de la administración tributaria.

El Principio de Legalidad establece que las contribuciones deben estar contenidas en Ley, lo que los autores en la materia han enunciado mediante un aforismo adoptado por analogía del Derecho Penal: "nullum tributum sine lege", que significa que no hay tributo sin ley.

El principal fundamento del por qué el particular soporta la obligación tributaria, lo encontramos plasmado en el máximo ordenamiento legal que rige a los mexicanos, es decir, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual en su artículo 31 señala las principales obligaciones que tienen los mexicanos como consecuencia de tener la nacionalidad mexicana y entre las cuales se encuentra la de contribuir a los gastos públicos.

Es decir, que es la ley la única que puede establecer tanto las contribuciones como sus elementos esenciales, con lo que se da vida a la idea de certeza en el tributo, ya que sin ley tributaria no hay obligación de contribuir al gasto público.

### **1.2.1. LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA**

Para algunos autores el pago es un acto jurídico bilateral pues una de las partes cumple voluntariamente la prestación y la otra la recibe. Para otros es unilateral pues la aceptación del acreedor no es esencial ya que el pago puede consignarse, efectuándose aun contra la voluntad del acreedor. Otros autores

sostienen que el pago no es un acto jurídico, sino un hecho y, finalmente, hay quienes dicen que es un acto debido.

Coincidimos con el criterio sustentado por Giuliani Fonrouge para quien el pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de Derecho Público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades. 9)

Asimismo nos refiere J. M. Martín: "...el pago representa el cumplimiento natural del objeto de la obligación tributaria, aquél produce efectos liberatorios para el sujeto pasivo de esta última. 10)

No debemos pasar por alto que la obligación sustantiva es presupuesto sine quanon, para que se reúna el requisito de la legalidad tributaria, garantía esencial, según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que las leyes respectivas contemplan para su formulación, sino que es preciso el que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Los tributos constituyen un aspecto importante de la materia tributaria y se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, que de acuerdo con este principio sólo pueden ser establecidos por medio de la ley como norma abstracta que establece la hipótesis de incidencia o el presupuesto de hecho cuya concretización determine la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria.

---

9. *DERECHO FINANCIERO*, De palma, Buenos Aires, 1987, T. I, p. 492.

10. *DERECHO TRIBUTARIO GENERAL*, De palma, Buenos Aires, 1986, p. 213.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado la siguiente jurisprudencia:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** "Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

Una vez que nace la obligación jurídica es necesario que se realice la determinación del crédito fiscal, la cual consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etc.

Es así, como los doctrinarios definen a la determinación fiscal: "Como el acto de precisión del *quantum* de la obligación fiscal".<sup>11)</sup>

---

11. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Op cit. p. 108

Existen diferentes formas de realizar la determinación del crédito fiscal entre las cuales se encuentra la que lleva a cabo el sujeto pasivo; en este caso, el sujeto pasivo reconoce la existencia de hechos generadores que dan lugar a obligaciones fiscales a su cargo, mismas que determina y liquida aplicando a los hechos imponibles los parámetros o bases imponibles previstos en la ley, con los que obtendrá el monto de la obligación a su cargo.

La determinación de la obligación por el sujeto pasivo está prevista en el artículo 6 del código tributario federal, en el cual se establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de los tributos a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

En el mismo artículo se establece la posibilidad de que las autoridades fiscales lleven a cabo la determinación, caso en el cual el sujeto pasivo tiene la obligación de proporcionar la información necesaria para la determinación de la obligación a su cargo, dentro de los quince días siguientes a la realización del hecho generador.

Independientemente de que el sujeto pasivo cumpla estrictamente con el compromiso de determinar la obligación a su cargo, la ley establece a favor de la autoridad fiscal un término de cinco años a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración, en el cual puede revisar los elementos declarados por el contribuyente, tales como el monto del ingreso declarado, la aplicación a los parámetros o bases imponibles de las alícuotas o tipos de gravamen, y demás elementos necesarios para la determinación adecuada de la obligación fiscal.

Así también, encontramos que se puede dar la determinación efectuada por la administración, con colaboración del sujeto pasivo y se presenta cuando el contribuyente omite parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón, se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva a cabo la determinación de la obligación

tributaria, ello se actualiza con la intervención del sujeto pasivo principal o bien, de terceros.

### 1.2.2. OBLIGACIÓN FORMAL

La obligación formal es entendida generalmente, como aquella que coadyuva al cumplimiento de la obligación sustantiva, la cual determina otra forma de la relación tributaria donde los contribuyentes y responsables deben realizar determinados actos y actuaciones o tolerar su ejecución por parte de la administración tributaria, conformando el Derecho Tributario Administrativo.

Un concepto general -pensamos- debe tener en cuenta que el cumplimiento de las obligaciones formales es autónomo de la obligación sustantiva, pudiendo incumbir a todo tipo de obligado, sea o no deudor de una obligación tributaria. En tal sentido se entiende una concepción de las obligaciones formales como el de las conductas impuestas por la Ley a distintos sujetos, deudores o no del tributo y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos. \*

En este sentido nos refiere Fernández Martínez que:

“Si las obligaciones de hacer, no hacer, permitir o tolerar fueran accesorias o secundarias, no procedería ni la exigencia de su cumplimiento, ni la imposición de sanciones por haberlas infringido, ya que al quedar pagada la contribución operaría el Principio de Derecho que reza que: *Lo accesorio sigue la suerte de lo principal*, y si la obligación del pago ya se extinguió porque se cubrió la contribución, las otras obligaciones también se extinguirían automáticamente, pero esto desde luego no acontece por la simple y sencilla razón de que esas obligaciones no son accesorias ni secundarias”<sup>12)</sup>

---

\* Los autores difieren sobre la naturaleza de las obligaciones formales en el sentido de otorgarles algunos el carácter de obligaciones autónomas y en oposición a estos los que las denominan obligaciones secundarias o accesorias, como lo hemos analizado, para efectos de nuestro trabajo nos inclinamos en el sentido de darles el mismo peso, sin hacer distinción de las mismas, en la relación jurídica-tributaria.

12 *DERECHO FISCAL*, Mc Graw –Hill, Mexico 1993, p. 146.

Y ejemplifica más aún su argumento al referirnos que dichas obligaciones pueden subsistir independientemente de la obligación sustantiva o de pago de la contribución no obstante que en algunos casos, éstas sólo tienden a la realización o cumplimiento del pago pero aun así tienen la misma jerarquía que aquéllas y por lo tanto, la misma magnitud de importancia. Así tenemos que los terceros obligados en la relación jurídico-tributaria tienen por ley la obligación de hacer, de no hacer y de permitir o tolerar, pero no están obligados a pagar, porque por aplicación de las disposiciones fiscales no son sujetos pasivos de la relación jurídico-fiscal. 13)

#### a) OBLIGACION DE HACER

De la Garza nos refiere que son aquellas: Que consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo.

Asimismo, este autor nos refiere una clasificación de las obligaciones de hacer por parte de Varoni, la cual toma en cuenta la naturaleza típica del hacer requerido y por tanto, el contenido típico de la acción prescrita, y clasifica las diversas obligaciones según la función que están llamadas a desempeñar en relación al hecho que está en el centro del fenómeno tributario; es decir, el pago de una suma de dinero al ente público acreedor, distinguiendo las siguientes:

“Acciones de los sujetos, ordenadas a fin de asistir a la actividad determinante de las autoridades tributarias, presentar declaraciones, presentar actas y documentos, dar informes, etcétera.

Acciones establecidas para facilitar la actividad administrativa de control y represión de infracciones, denuncias, avisos, prescripción de formas particulares para ciertos actos, etcetera.

Acciones tendientes a favorecer la realización de algunos métodos de cobro del tributo, presentación al registro, aperturas de cuentas corrientes” 14)

---

13. *ibidem*. p.147

14. *DERECHO FINANCIERO MEXICANO*, Porrúa, México 1994 decimoctava edición, p. 481.

Así encontramos que un ejemplo de estas obligaciones que tienen como objeto auxiliar al estado en su actividad determinante está previsto en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice: que las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyente, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación nos habla de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, las cuales serán independientes a la exigibilidad del pago de las contribuciones respectivas así como de sus accesorios y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Esto en alusión a la actividad administrativa de control y represión.

Una de las formas de acción tendientes a la realización de los métodos de cobro es el consignado en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante avisos que se establecen en el Reglamento del mismo Código.

Una situación más actual de los métodos implementados por el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la realización de la actividad recaudadora es la plasmada en el artículo 30-A del Código Fiscal de la Federación que se refiere a los contribuyentes que lleven su contabilidad o

parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, en los medios procesables que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.

Otra implementación importante y trascendental que ha realizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debido al avance de la tecnología, es permitir el uso de la misma en el cumplimiento de las obligaciones formales, en este caso, de hacer. Hablamos así del uso del Internet, lo cual está regulado principalmente en las reglas generales de la Resolución Miscelánea Fiscal que emite la propia Secretaría de Hacienda año con año, y que se señalan desde la regla 2.7, 2.7.1 y 2.9.8., en donde se autoriza realizar pagos de impuestos y derechos mediante el sistema de transferencia electrónica de fondos y/o, registrar todo tipo de contabilidad en discos ópticos, compactos o cintas magnéticas. Vemos de esta forma que la misma autoridad tiene que adecuarse a los avances científicos y tecnológicos en boga y, además, facilitar de esta manera el cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales, por parte del contribuyente.

## **b) OBLIGACION DE NO HACER**

La obligación de no hacer se presenta en nuestro campo como consecuencia de una prohibición establecida por la ley para realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva sería lícita y en algunos casos aun debida. Cuando el legislador considera que es útil asegurar un determinado comportamiento negativo del contribuyente puede proceder, mejor que mediante la creación de una obligación *ex -lege* negativa mediante el establecimiento de una prohibición, de la cual como es sabido, surge un límite a la libertad del particular y no una obligación.

Viniéndose a apreciar el aspecto más característico de la diferencia entre ambas instituciones, en el momento de su violación: si el sujeto pasivo de una obligación negativa hace aquello que está prohibido, el acreedor dispone

de una acción por daños: si el súbdito viola uno de los límites a la libertad establecido por la ley, el Estado, o quien actúe en su lugar, puede imponerle una sanción. 15)

Por lo tanto, aquí la infracción representa realizar la acción plasmada en una ley por el legislador como prohibitiva, o sea, un hecho negativo que es imperativo no realizar por el gobernado, traduciéndose en una restricción a su esfera jurídica.

Algunas de estas obligaciones son por ejemplo:

- a) El no hacer uso de documentos falsos en el que se hagan constar operaciones inexistentes, regulado en el artículo 75, fracción II, inciso a, del Código Fiscal de la Federación.
- b) El no omitir el entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes regulado en el artículo 75, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.
- a) No llevar doble juego de libros similares con distinto contenido, regulado en el artículo 75, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

### **c) OBLIGACIONES DE TOLERAR**

Esta obligación de la que es objeto el contribuyente, es de suma importancia porque coadyuva a que se cumpla la obligación principal o de pago, sin restarle por esto importancia o jerarquía como en la doctrina se maneja ya que tiene una función específica en la relación jurídica-tributaria y, en algunos casos, evita que los contribuyentes se sustraigan al pago, previniendo que éstos pudieran incurrir en una conducta ilícita, puesto que en ciertas ocasiones al realizarse las facultades de comprobación, se constriñe a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones sustantivas, cuando todavía la autoridad recaudadora considera que aquéllos, están en tiempo de cubrir sus contribuciones y sus accesorios.

---

15. Ibidem. p. 482.

Es así que Flores Zavala refiere que: “Estas se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias, para comprobar si se ha cumplido o no con el deber fiscal, y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal.” 16)

Pero en esta obligación a diferencia de las anteriores, se da a partir de un acto del estado en su facultad de imperium, ya que para que la función práctica de la obligación de soportar se realice, es necesaria una actividad positiva de la administración pública, enfrente de la cual se ejercita el “soportar” del sujeto, operando así en la esfera de libertad de éstos, para asegurar el cumplimiento de los preceptos de la ley financiera. 17)

Algunas de estas obligaciones reguladas en el Código Fiscal de la Federación

son:

- a) Aceptar visitas domiciliarias, artículos 44, 45, 46 y 47.
- b) Permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente, artículo 48.
- c) Tolerar las medidas de control del fisco y colaborar con su ejecución, artículo 53.
- d) Permitir la intervención de la caja de negociación, cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal, artículos 141, fracción V y 75 y 76 de su Reglamento.
- e) Obligaciones de terceros. En el derecho tributario administrativo se establecen obligaciones a cargo de terceros, consistentes principalmente en proporcionar informes al fisco respecto de operaciones gravadas que efectúen con otros contribuyentes, artículos 48, 53, 55 y 56.

---

16 FLORES ZAVALA, Ernesto. *ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANA*, Vigésimosexta edición. Editorial Porrúa, México 1985 p. 294.

17 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. cit., p.483.

### 1.3. INFRACCIÓN

Respecto de éste término, diremos que su origen o, significado etimológico es el siguiente. Proviene del latín **infractio**, que quiere decir el quebrantamiento de una ley.<sup>18)</sup>

En términos generales, también se define al término en estudio como la violación, quebrantamiento de una ley, del orden, etcétera. Sin embargo, en este trabajo de investigación nos interesa dar una definición con sentido o naturaleza jurídica, por lo que, acudiendo para ello a los doctrinarios versados en este tema diremos que la infracción se traduce, en el acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumplimiento de un compromiso contraído.<sup>19)</sup>

Ahora bien, conforme a lo argumentado anteriormente, podemos interpretar que el "acto ejecutado" necesariamente es realizado por alguien. A mayor abundamiento, lo que queremos significar es que el acto no se realiza por sí mismo, sino que forzosamente es ejecutado por alguien. Ergo, el que ejecuta el acto es un individuo. Sin embargo, el acto realizado no se traduce en una infracción por el solo hecho de ejecutarlo, sino que, la ejecución se realiza contraviniendo lo dispuesto por una norma o ley.

¿A qué nos referimos? a lo siguiente. La norma legal -en general- establece para el sujeto de derecho una conducta a seguir, o sea, que dicha norma, si bien es cierto que nos autoriza y permite actuar, también lo es que nos autoriza y nos permite actuar dentro de los parámetros que ella establece.

---

18. *INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, EL DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO*, Tomo I-O, Sexta edición, México 1993, UNAM-Porrúa, p. 1710.

19. DE PINA Rafael y DE PINA VARA Rafael, *DICCIONARIO DE DERECHO*, Vigesimoquinta edición, Porrúa, p. 320.

En otras palabras, aquí estamos hablando de lo que en derecho se maneja como el **deber ser**, lo cual se puede interpretar como el constreñimiento que hace la ley o norma respecto de nuestra conducta.

Esto implica que el ser humano no debe actuar conforme a su libre arbitrio, sino conforme a la libertad jurídica. Es decir, actuar con los lineamientos que le establece la norma legal pues, si realiza su conducta conforme a lo establecido por aquella; entonces estará actuando dentro de la libertad jurídica y por ende, su actuación será apegada a lo que establece la ley. En cambio, si el sujeto con su conducta va más allá de lo que preceptúa la ley o incluso, va en contra de lo que regula la misma, como consecuencia de ello su conducta se convierte en una infracción a la norma jurídica.

No obstante, ésta no es la única forma en que se comete una infracción, ya que también se puede incurrir en una infracción cuando se incumplen compromisos contraídos en relación con otra persona. Nos estamos refiriendo a cuando un sujeto celebra un acto jurídico, verbigracia un contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera; y no obstante de haberse comprometido a cumplir con esas obligaciones contraídas, hace caso omiso de ello, desconociendo con su conducta los derechos de la otra parte en ese acto jurídico.

Como conclusión, podemos decir que la infracción en lato sensu consiste en la conducta indebida de un sujeto que conscientemente, con su conducta, contraviene el orden legal, quebrantando con dicha conducta no sólo ese orden, sino incluso la norma legal, ya sea en perjuicio de un particular o de un ente de gobierno. Así, en el siguiente punto abordaremos entonces lo que significa la infracción pero en sentido estricto, es decir, aplicándolo ya a la materia que nos interesa, es decir, a la materia fiscal.

### 1.3.1. LA INFRACCIÓN ERICTU SENSU

Empezaremos por definir que es infracción fiscal, a lo que Rodríguez Lobato nos dice que es: "...todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por la ley." 20)

Por lo que podemos entender por infracción en materia tributaria todo incumplimiento o inobservancia de las disposiciones fiscales, a lo cual le debe recaer una sanción y, apegados al Principio de Seguridad Jurídica, debemos decir, que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción debe estar previamente descrita en la norma, así como su sanción.

Existen diversas clasificaciones respecto de las infracciones; una de las más específicas es la que refiere Carrasco Iriarte:

"a) Infracciones que producen un perjuicio económico, por ejemplo: no pagar un impuesto.

b) Infracciones en las cuales no existe perjuicio económico, por ejemplo: no se presentan declaraciones informativas.

c) Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay voluntad de violentar la norma fiscal y en las segundas no.

d) Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y en las segundas únicamente se refieren a las infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria.

e) Infracciones según los sujetos que las realizan, cometidas por el sujeto directo o por un tercero." 21)

---

20. DERECHO FISCAL, segunda edición, Oxford University Press p. 184

21. DERECHO FISCAL I, segunda edición, Iure Editores, México 2003, p. 343.

De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, las infracciones administrativas en el ámbito fiscal se clasifican de la forma siguiente:

- 1.- Relacionadas con el registro federal de contribuyentes, artículo 79.
- 2.- Vinculadas con la obligación de pagar las contribuciones, así como de presentar declaraciones, solicitudes, avisos e informaciones o expedir constancias, artículo 81.
- 3.- Asociadas con la obligación de llevar contabilidad, artículo 83.
- 4.- Relacionadas con las instituciones de crédito, artículo 84-A.
- 5.- Referentes a los usuarios de los servicios y los cuentahabientes de las instituciones de crédito, artículo 84-C.
- 6.- Vinculadas con el factoraje financiero, artículo 84-E.
- 7.- Relacionadas con las casas de bolsa, artículo 84-G.
- 8.- Asociadas con las facultades de comprobación, artículo 85.
- 9.- Referentes a los marbetes y precintos, artículo 86-A.
- 10.- Relacionadas con la garantía del interés fiscal, artículo 86-C.
- 11.- Vinculadas con los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados artículo 86-E.
- 12.- Concernientes a los funcionarios públicos, artículo 87.
- 13.- Relacionadas con responsabilidades de terceros, artículo 89.
- 14.- Vinculadas con los dictámenes fiscales, artículo 91-A.

La primera consecuencia jurídica que origina el incumplimiento de las obligaciones fiscales cuando su posterior cumplimiento no es espontáneo, consiste en la generación de sanciones de carácter patrimonial para castigar la infracción. Se considera que el cumplimiento extemporáneo de la obligación no es espontáneo si el fisco federal detecta su incumplimiento, lo cual no sólo ocurre cuando formalmente requiere el responsable el cumplimiento de la obligación, sino también desde que hace de su conocimiento el inicio de un

procedimiento tendiente a revisar el cumplimiento de dicha obligación.

Actualmente el Código Fiscal de la Federación establece multas en un porcentaje fijo que se aplica a las contribuciones omitidas: en un primer supuesto 50% si el infractor las paga, junto con sus accesorios, antes de que la autoridad fiscal le notifique la resolución que determine el monto de la contribución omitida, y del 70% al 100% si las paga en cualquier momento posterior a la emisión de dicha resolución. En ambas situaciones sin embargo, se presenta un denominador común; a saber, que las autoridades fiscales detectaron la omisión derivada del incumplimiento de una obligación.

Sólo que mientras en el primer supuesto aún no se emite la resolución determinante del crédito fiscal, en el segundo la resolución ya fue emitida y notificada, por lo que el pago que efectúa el contribuyente es posterior al acto material de la autoridad fiscal consistente en individualizar la norma jurídica mediante la resolución.

### **1.3.2. EL DELITO**

De acuerdo al artículo 7° del Código Penal de 1931 para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal. se establecía en su primer párrafo que: *Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales*, entendiéndose por acto una actividad positiva, en un hacer lo que no se debe hacer, en un comportamiento que viola una norma que lo prohíbe.

Con respecto al nuevo Código Penal para el Distrito Federal que entró en vigor el doce de noviembre del año dos mil dos, ya no define lo que es delito expresamente y consigna que el delito sólo puede ser realizado por acto u omisión, por lo que sigue manteniendo las formas de comisión del hecho delictuoso.

La acción estrictu sensu es un acto, es un hacer efectivo, corporal y voluntario; por lo que no son actos penalmente relevantes ni los movimientos reflejos ni los accidentes ni los pensamientos, ideas o intenciones.

Se llaman delitos de acción aquellos que violan una ley penal prohibitiva por un acto material o positivo. Ejemplo: el homicidio (que en su descripción lleva sumergida la expresión de una norma prohibitiva de matar) ejecutado por la acción (movimiento corporal) de disparar un arma.

Por otro lado, la omisión se hará consistir en un no hacer, también llamada una actividad negativa. Los delitos de omisión son aquellos en los que se viola la norma preceptiva por la conducta inactiva o de abstención del agente; en estos casos, el infractor no ha hecho lo que debe hacer; ejemplo el delito de abandono de atropellados (norma preceptiva de auxilio) consumado por la omisión (inactividad) de la asistencia.

Más útil que definir formalmente el delito, resulta el análisis jurídico de sus elementos. Usualmente los autores señalan las siguientes características genéricas:

"a) *Es un acto humano* entendiéndose por la conducta actuante u omisiva (acción u omisión), b) *típico*, es decir, previsto y descrito especialmente en la ley; c) *antijurídico*, o sea, contrario al derecho objetivo por ser violador a un mandato o a una prohibición contenidos en las normas jurídicas; d) *imputable*, entendiéndose aquí por imputabilidad la capacidad penal referida al sujeto, e) *culpable*, en cualquiera de las formas del elemento moral o subjetivo (intencional o imprudencia), f) *punible*, amenazado con la aplicación de una pena; y g) *conforme a sus condiciones objetivas de punibilidad*, porque, en ocasiones, aparte de la reunión de los anteriores elementos, el legislador exige que se cumpla un requisito externo a la acción criminal para que se integre la figura perseguible".<sup>22)</sup>

---

22 CASTELLANOS Fernando, *LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL*, Trigesima octava edición, Porrúa, México 1997, p.137.

En la materia fiscal es posible y frecuente que con una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito de la misma naturaleza, los que serán sancionados por autoridades diferentes; a saber, por la autoridad fiscal la infracción y por la autoridad judicial federal el delito. Las vías mediante las cuales se ventilarán los correspondientes procedimientos son también diferentes: el procedimiento administrativo en el caso de la infracción fiscal, y el procedimiento judicial penal para el delito.

El delito se configura como tal cuando la conducta ilícita de la persona ofende al orden social en tal forma que amerita una pena más rigurosa que la simple sanción administrativa. Ésta es la consideración que generalmente toma en cuenta el legislador para considerar una conducta ilícita como delito

Es así, como lo refiere Delgadillo Gutiérrez: "En materia penal las sanciones son pecuniarias y corporales, pero en materia fiscal la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos, y las sanciones administrativas correspondientes". 23)

Y más en concreto, refiriéndonos a los delitos que nos interesa tratar en nuestro trabajo, que son los delitos fiscales, éstos pertenecen, de acuerdo con la doctrina, al grupo de los delitos especiales. Su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación común penal y es la ley específica la que los contiene.

Así por ejemplo, en la legislación fiscal mexicana, es el Código Fiscal de la Federación el que determina la tipificación de los delitos fiscales y sus penas, en lo que se refiere a sus aspectos exclusivamente sustantivos.

---

23 Op cit. p. 172.

De acuerdo al artículo 21 de nuestra Carta Magna, compete al Ministerio Público la persecución e investigación de los delitos y en el caso de los delitos fiscales serán del conocimiento del ámbito federal y en este caso del Juez de Distrito, por dos causas previstas en el artículo 51, fracción I, incisos a) y e), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y que son: (a) estar previsto en una ley federal y (e) ser la Federación el sujeto pasivo.

Sin pasar por alto que es necesario el requisito de procedibilidad por parte del ente afectado que en este caso es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en específico el Sistema de Administración Tributaria, el cual deberá presentar querrela; y en este sentido, se considera que los delitos fiscales son delitos de querrela necesaria, en virtud de que su contenido es exclusivamente de carácter económico, y por consiguiente, si el presunto responsable en la comisión de un delito fiscal no cumplió con sus obligaciones ante el fisco, será a éste al que le asista el derecho de presentar una querrela penal en contra de esa persona, o bien, dejar de hacerlo.

Por lo que se refiere a nuestro tema de investigación, nos interesa conocer los elementos típicos del delito de defraudación fiscal, el cual se encuentra contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Del tipo descrito por la ley fiscal resultan claramente los elementos constitutivos de ese delito: (1) El uso de engaños o (2) el aprovechamiento de errores (3) para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, o (4) para obtener un beneficio indebido (5) con perjuicio del fisco federal.

Elementos que analizaremos con más profundidad en los temas precedentes, por ser elemento toral de nuestro cuerpo de investigación.

## 1.4. EVASIÓN

Existen diversos conceptos sobre la evasión fiscal, ya que ésta se considera como uno de los efectos de los impuestos, en relación con el comportamiento del contribuyente frente al deber de pagar su prestación fiscal e incumplimiento de ese deber.

En general, el término evasión significa: evitar un peligro, eludir, esquivar, fugarse o escaparse de una dificultad.

Por lo tanto, al referirnos a este término estamos hablando de rehuir a una responsabilidad, que en este caso es de índole tributaria; esto es, el pago del tributo, en relación con la obligación establecida en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

Analizaremos algunos conceptos, para estar en posibilidad de comprender mejor qué es la evasión, a lo cual los doctrinarios refieren que ésta se realiza por: "...cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley." 24)

Por su parte, Rodríguez Lobato, dice que: "...ésta se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias a la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omita efectuar lo que ordena." 25)

---

24. GIORGETI, Armando. *LA EVASIÓN TRIBUTARIA*. V.I Editorial De palma. Buenos Aires, 1917, p. 5 y  
25. Op cit p. 70.

Esto es, se puede presentar por acción, por ejemplo, al presentar comprobantes fiscales apócrifos, con los cuales se pretenda deducciones tributarias, o en su caso, por omisión cuando no declare debidamente ciertas actividades gravables ante el Fisco.

Efectivamente, los contribuyentes ven con recelo, problema o inconveniente, el tener que desprenderse de parte de su patrimonio ya sea porque las normas tributarias suelen ser laberintos terminológicos, cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre común y corriente, el que al realizar actividades productivas y consecuentemente al convertirse en contribuyente, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende, o en su caso, porque el contribuyente, en una economía tan deficiente como la nuestra y con los ingresos que percibe un ciudadano normal, y las crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad materialmente a enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco, como un ingreso adicional o como el presupuesto personal.

Es así, que mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de contribuyentes de buena fe, que por falta de conocimientos adecuados acaban de convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales, así como el inestable desarrollo del país, que afecta a ciertos contribuyentes, evita que éstos vean como algo beneficioso el pago de impuestos, evadiendo así sus obligaciones con el fisco.

No debemos pasar por alto que la evasión se presenta en todo sistema fiscal por más perfecto y acabado que parezca; de ahí la justificada expresión de que la evasión apareció en el mundo inmediatamente después de haberse implantado el primer tributo y no existe, ni se cree que pueda existir jamás, una fórmula mágica que utilizada dentro del orden tributario pueda servir para acabar con la evasión, ya que la única posibilidad que hay para que no se

presente, es la de que no existieran tributos, lo que de plano no puede acontecer.

Para Flores Zavala, la evasión se clasifica en dos formas: una legal y otra ilegal. La legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales y que la evasión es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales. 26)

Dicha clasificación será estudiada más a fondo en los temas subsiguientes, en los cuales deberemos diferenciar claramente estos términos precisos para continuar con nuestra investigación.

#### **1.4.1. EVASIÓN LEGAL**

En materia de evasión fiscal existen varios términos para señalar a la evasión legal o ilegal, los cuales se manejan a veces como conceptos sinónimos; en otras ocasiones con vocablos con significado semejante, pero diferentes en cuanto al grado de la omisión y en otras más, como palabras que fiscalmente tienen significación diversa.

Por ejemplo, en Italia se le llama evasión al fraude fiscal y al medio legal de no pagar impuesto le asignan el término de remoción. La evasión es ilícita y la remoción lícita e igualmente a la evasión legal la denominan abstención, remisión o transformación.

En Latinoamérica se le llama evasión legal e ilegal; o bien lícita e ilícita; algunos autores hablan de evasión punible y evasión no punible o evasión a la ilegal y elusión a la ilegal. 27)

---

26 Op. cit. p. 294

27 Tarantino R. Jacinto. *FINANZAS PUBLICAS Y DESARROLLO ECONOMICO*, Ediar S.A Editores. Buenos Aires, 1961, p 176-177

Se considera que se realizan actos de evasión legal, cuando el contribuyente lleva a cabo hechos que traen consigo la consecuencia del no pago del tributo, mismos que no son punibles por las disposiciones legales aplicables; al respecto se cita el pensamientos de algunos autores:

Arrija Vizcaíno señala que la evasión legal: "Es una forma lícita de eludir el pago de los impuestos en virtud de que se presenta cuando el contribuyente, al no poder cubrir las cargas fiscales, opta por dejar de realizar las actividades gravadas, y generalmente se tipifica en el cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo, o bien por el traslado de dichos centros económicos a otras regiones o países cuyo sistema tributario resulte tolerado". 28)

Dicha situación en comento, se ha dado con más incidencia en nuestro país debido a que nuestro sistema fiscal ha impuesto cargas fiscales en suma incosteables para las empresas transnacionales que han venido a invertir sus capitales en nuestro país; pero debido a la mala política fiscal existente, muchas de las empresas han optado por trasladar sus inversiones a países en los cuales las obligaciones tributarias son menores. Este es otro de los aspectos en los cuales, los legisladores deberían poner énfasis en relación a lo que se denomina actualmente la reforma hacendaria del Estado, puesto que esta problemática es una causa de que cuantiosos recursos económicos dejen de fluir hacia arcas públicas en detrimento de toda la sociedad, independientemente de que dicha actividad sea un detonante importante de desempleo y en su grado máximo de una problemática trascendental de devaluación, vinculado a la fuga masiva de capitales.

---

28 *DERECHO FISCAL*, Cuarta edición, Themis México 1988, pp. 311, 312.

Así, este tipo de evasión estriba en: "...impedir por medios idóneos (no prohibidos por la ley), el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria". 29)

Por lo tanto, el sujeto rehuye conscientemente para no situarse en la situación de hecho, a la cual le corresponde una carga tributaria de acuerdo a la norma correspondiente, aprovechando las lagunas de la ley, por convenirle a sus intereses, ya que ésta puede ser eludida sin tener ninguna consecuencia jurídica que le afecte, sin tener el mismo efecto en la sociedad como ya hemos visto.

No obstante, argumenta De la Garza: "...la expresión evasión, con o sin el calificativo de legal, tiene orígenes no jurídicos, en la Ciencia de las Finanzas Públicas, y que en cierta forma constituye un contrasentido el hablar de evasión "legal". Si la evasión consiste en sustraerse al pago del respectivo gravamen, toda evasión ha de reputarse como ilícita. 30)

#### **1.4.2. EVASIÓN ILEGAL**

El segundo elemento de nuestra clasificación, se ha de referir a la evasión tributaria ilegal, entendiendo por ésta, la que vulnera la ley, la que utiliza medios ilícitos, unas veces con apariencia legal y otras en abierto desafío a la ley de una manera evidente.

La circunstancia de que la obligación no se determine, no se individualice o permanezca desconocida, no significa que ésta no exista. Mientras que en la evasión legal la persona escapa a ser deudora y por lo tanto no entra en la relación jurídico-tributaria, en este tipo de evasión por el contrario, el contribuyente se sale de ella, es decir, que forma parte de la relación jurídico-tributaria o pudo en algún momento ser parte.

---

29. FLORES ZAVALA Ernesto, Op cit. p. 294

30. Op. cit. p. 385.

También hay que tomar en cuenta que para que se dé la evasión ilegal, debe existir un hecho o acto que pueda calificarse como fraudulento o ilícito y que vulnera la norma jurídica tributaria positiva; es así, por ejemplo, un contribuyente evade, con la conducta ilícita de alterar comprobantes fiscales, su obligación de pagar sus impuestos íntegramente.

Se ha dicho que resistirse a contribuir al gasto público es un efecto negativo de los impuestos, que entraña una conducta que viola los principios constitucionales, y que configura una infracción a las leyes fiscales, según los actos o las omisiones que se lleven a cabo.

Pues bien, la evasión ilegal es uno de los efectos negativos por el hecho de que al omitirse el pago de los impuestos se obstaculiza el buen desempeño de las funciones del estado y al disminuir sus ingresos, se ve obligado a aumentar las tarifas impositivas; lo cual perjudica seriamente a los contribuyentes que sí cumplen con su obligación tributaria.\*\*

En otro orden de ideas, la evasión no presenta la misma constancia en el tiempo ni es igual en todos los sistemas fiscales. Para que se dé en proporciones dignas de preocupación, es necesario que aparezcan determinadas situaciones legales, técnicas, sociológicas, económicas, psicológicas o morales que alienten el incumplimiento de la obligación.

Es así que la evasión no siempre es similar; ésta puede ser total o parcial. La primera es cuando el sujeto se sustrae completamente al cumplimiento de la obligación tributaria, mientras que la evasión parcial se presenta cuando el deudor cubre en parte su obligación.

---

\*\* Esta problemática está por revisarse en la reforma hacendaria, por verificarse en los próximos meses que pretende reducir los impuestos en ciertos rubros, para que de esta forma, más contribuyentes cumplan sus obligaciones ya que se calcula que sólo el 20% de los habitantes del país cumplen con éstas, refiriéndonos en este sentido a los denominados contribuyentes cautivos

Igualmente la evasión puede ser simple, que es cuando el sujeto se fuga, huye del cumplimiento sencillamente no pagando, sin utilizar maniobras o artificios; y compleja cuando la persona realiza maniobras, simulaciones, maquinaciones o artificios para darle a la evasión apariencia de cumplimiento o aspecto de legalidad a la sustracción del pago.

La evasión parcial de carácter complejo es la que más problemas le causa al fisco, ya que ésta es muy frecuente y se practica mediante sistemas bien organizados, de ahí la dificultad para descubrirla.

También puede haber evasión ilegal por omisión, cuando simplemente se deje de cubrir total o parcialmente el tributo; y por comisión es cuando se realizan actos, maniobras o artificios tendientes a crear un estado de cosas cuya finalidad sea ocultar la evasión realizada.

Como se mencionó antes, la evasión ilegal es el acto intencional, comisivo u omisivo, por medio del cual el sujeto pasivo de la obligación se sustrae al pago de un tributo en forma total o parcial al que está obligado conforme a los ordenamientos legales.

Así, tenemos que la intencionalidad en la evasión es un elemento que sirve a la autoridad para distinguir la infracción simple de la infracción calificada; asimismo, en ocasiones se utiliza para distinguir la infracción administrativa del delito fiscal.

La evasión ilegal es lo que después viene a significar el delito de defraudación fiscal, el cual contiene elementos diversos, que hemos de estudiar más a fondo en los siguientes temas para distinguir cuándo se está ante una evasión legal, ilícita o ante el delito exactamente tipificado en la ley fiscal positiva como defraudación fiscal, así como qué elementos hacen de este delito un delito calificado y en su caso equiparado.

## 1.5. DEFRAUDACIÓN

Defraudar significa: "Turbar, quitar; privar a uno de lo que le toca en derecho, frustrar o dejar sin efecto una cosa en que se confiaba. 31)

Por lo que podemos conceptualizar este término, para efectos de nuestro trabajo, como una falta de probidad, en este caso atribuida al contribuyente que al no cumplir con sus obligaciones sustantivas a las que está sujeto en la relación jurídica-tributaria, causa un perjuicio a la hacienda pública, obteniendo un beneficio indebido con los impuestos que deja de cubrir.

Pero para comprender mejor el significado de la defraudación fiscal, nos deberemos remitir a algunas cifras oficiales que nos han de ilustrar mejor sobre la problemática que vive nuestro país en este contexto.

Se considera que el sistema tributario en México presenta deficiencias que hacen que el país tenga el nivel más bajo de ingresos fiscales entre los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), pues se calcula que sólo la evasión fiscal equivale al 3.15% del PIB.

México genera ingresos tributarios de 14.7% del PIB, mientras que el promedio de esa organización es de 29.7% y de Estados Unidos de 27.5 por ciento.

Tan sólo en el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se calcula que sólo 30% de las personas registradas en ese impuesto cumplen con el correspondiente pago y sólo 55% del consumo nacional paga el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

---

31. OCEANO UNO COLOR, DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO OCÉANO, ESPAÑA 1997, P. 484

Ello se traduce en una evasión entre 34.5 y 45.7% de la recaudación potencial, lo que equivale al 3.15% del Producto Interno Bruto.

Por lo tanto, se considera que el régimen fiscal es inequitativo debido a que el costo del gobierno no se distribuye entre la población en la medida de su nivel de consumo o ingreso generado en la economía, lo que hace que la carga fiscal sea elevada para aquellos que pagan impuestos.

La complejidad del sistema tributario, aunada a un deficiente control administrativo de la autoridad tributaria, incentivan la evasión fiscal en el país; de ahí que sólo 30% de las personas registradas en el ISR paga impuestos y el resto obtiene algún tipo de beneficio fiscal o subsidio.

Por lo que en este contexto, la reforma fiscal inicial planteada en la presente administración es integral, ya que pretende la captación del mayor número de contribuyentes, a través de la aplicación de impuestos a libros, colegiaturas, eliminar la tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otras acciones. Con las modificaciones que se pretenden realizar a la ley hacendaria, aunado a esto, se evitarán la evasión fiscal, y así la recaudación aumentaría considerablemente en relación al Producto Interno Bruto (PIB).

Aunque los contribuyentes necesitan una serie de incentivos claros en el manejo de la miscelánea fiscal, ya que la gente no responde sólo a la buena voluntad del gobierno. Además, es necesario poner en marcha mecanismos que minimicen la evasión fiscal y se establezcan severas multas para quienes no cumplan con la ley hacendaria. Con estas nuevas políticas fiscales se beneficiará a la población más pobre, ya que no van a pagar más impuestos y lo recaudado se aplicará en el gasto para programas de educación, salud, infraestructura y seguridad, que al final les favorecerá.

### 1.5.1. DEFRAUDACIÓN FISCAL

Ese delito lo comete quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal, esto de acuerdo al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

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 tipo penal consignado en el Código Penal como fraude genérico.

Por lo que vemos que, para entender mejor en qué consiste este delito, podemos retomar para su estudio los elementos del tipo en los que concuerdan el delito de defraudación fiscal y el delito de fraude, ya que en el artículo 386 del Código Penal Federal se establece que comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido, por lo que estos elementos son el engaño y el error.

Para tal efecto, sirve la siguiente jurisprudencia:

**FRAUDE. CONCEPTOS DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO.** “El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurrente en ella, así como la obtención de un lucro o beneficio indebido), con independencia de los medios comisivos; engaño o aprovechamiento del 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.”

Como ya hemos visto, delito es el acto u omisión que las leyes penales sancionan: los delitos pueden ser intencionales y obra intencionalmente el que conociendo las circunstancias del hecho típico, quiere o acepta el resultado prohibido por la ley.

El delito de defraudación fiscal se comete realizando la conducta que la ley describe, de manera intencional o dolosa. Para que una persona cometa el delito de defraudación fiscal requiere de una intención de engañar o de aprovecharse del error, para dejar de pagar lo debido al fisco federal.

No es un delito que pueda cometerse al través de la imprudencia o de la culpa, es necesariamente de intención, productora del perjuicio patrimonial al erario. Sin el perjuicio el delito no se da y, entre aquél y la conducta del engaño o del aprovechamiento del error, tiene que haber un nexo causal sin el cual el delito tampoco existe.

Por lo que el “beneficio indebido” es obtenido por el contribuyente, al sustraerse en el pago de sus impuestos en perjuicio del fisco federal.

Las simples omisiones o deducciones que se hagan indebidamente pero sin el engaño o el aprovechamiento de error para perjudicar al fisco, no constituyen el delito de defraudación fiscal.

Por último, cometen el delito de defraudación fiscal consignado en el artículo 95, del Código Fiscal de la Federación, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- V. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

## CAPITULO II

### MARCO JURIDICO

Una vez que ya hemos analizado los conceptos más importantes dentro de los que se encausa nuestro trabajo de investigación, es necesario examinarlo desde el punto de vista de la ley, es decir, encuadrarlo dentro de las distintas legislaciones, para conocer el contexto regulatorio existente, observar sus aciertos, analizar sus deficiencias y entender lo que el legislador preciso como bien jurídico protegido respecto del delito en exposición, advertir la importancia de la norma como medio de convivencia social. Así pues, es necesario analizar el Código Fiscal Federal, tomando en cuenta que estamos ante un delito denominado especial, esto debido a que es un delito no contenido en una legislación penal, ya que si bien es cierto el Código Penal Federal define que delito es el acto u omisión sancionado por las leyes penales, también es cierto que el delito en estudio -defraudación fiscal- encuentra su tipificación y sanción en el Código Fiscal de la Federación, ya que como hemos visto nos encontramos ante un delito relativamente reciente, con características específicas en el que el sujeto pasivo del delito es el Fisco Federal.

Para precisar estos conceptos habremos de remitirnos a la siguiente jurisprudencia:

“Las leyes penales, no se circunscriben al contenido del Código de la materia, sino que hay muchas disposiciones de carácter específico, dispersas en la Codificación General que por su naturaleza o por la calidad de los infractores o por su objeto, no pueden ser incluidas en una Ley General, sino en disposiciones especiales, debiendo agregarse que así lo reconoce el artículo sexto del Código Penal Federal, en el cual expresa que cuando se cometa un delito no previsto en dicho Código, pero si en una Ley Especial, se aplicara ésta, observando las disposiciones conducentes del mencionado Código Penal”.

## 2.1. OBLIGACIÓN DE TRIBUTAR CONFORME A LA CONSTITUCIÓN

La ley, en general como una importante fuente del Derecho Tributario, encuentra su consagración en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, cuando se asienta que: "Son obligaciones de los mexicanos: 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".

Por lo tanto, se desprende que la obligación de contribuir a cargo de un sujeto sólo podrá derivarse de un mandato del poder público contenido, no en una norma jurídica de cualquier rango, sino sólo en una ley. Por ende, tanto los tributos sólo pueden tener existencia como resultado del ejercicio de la función legislativa.

Es así, que el ejecutivo envía al Congreso de la Unión el presupuesto fiscal de cada año por medio de una iniciativa de ley que ha de discutirse primeramente en la cámara de diputados, ya que por disposición expresa del artículo 72, inciso h), se indica que: "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Por lo que dicha disposición nos conduce a reflexionar acerca de la característica especial que tiene la ley desde su origen en materia tributaria, ya que por su propia naturaleza de intervención en la riqueza de las personas, se establece que sean sus representantes directos quienes conozcan primero cualquier proyecto de ley que pueda causar algún inconveniente a su ámbito económico.<sup>32)</sup>

---

32. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Op cit p. 84

Asimismo, dicha obligación de tributar, viene íntimamente ligada al principio de legalidad tributaria, que es una garantía esencial, según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formulación, sino que es preciso el que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público. En este sentido, es de importancia mencionar la siguiente jurisprudencia:

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.** "El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición legal anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificarsele."

Es así que el principio de legalidad establece que solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento debido en Ley, entendiendo a ésta como un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría; acto que deberá contener las características propias de la misma: impersonal, abstracta, general y emanada del Poder Legislativo. 33)

Por lo que este principio se basa en la necesidad de proteger la propiedad de los contribuyentes, ya que los gravámenes significan restricciones a la misma, por virtud de los cuales se sustrae parte del patrimonio de los particulares a favor del Estado y ello no es legítimo sino se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.

Coincide con este criterio el Ministro Genaro Góngora Pimentel, quien comenta con propiedad que: “viene asegurada por el hecho de la aprobación de los tributos por ley equivale a decir que dichas prestaciones coactivas vendrán impuestas por el órgano que constituye la representación política de aquellos que deben soportar la carga derivada de aquellas prestaciones, asimismo, el principio de que nadie está obligado a satisfacer tributos que no hayan sido establecidos y regulados por una ley cumple otra exigencia fundamental: la de certeza y seguridad jurídica”.

De esta manera, con el alcance y fundamento del principio de legalidad tributaria ya mencionados, podemos afirmar que el mismo da vida plena a la seguridad jurídica en materia tributaria y constituye un límite constitucional a la acción de la administración tributaria.

---

33 CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *PRINCIPIOS TRIBUTARIOS*, Ediciones Fiscales ISEF, México 2001, p. 134.

Es evidente que este principio protege al gobernado de abusos de la autoridad administrativa, al determinar la obligación de que todo tributo (en sus elementos esenciales) debe ser establecido por una Ley, la cual, a su vez, debe ser expedida conforme los procedimientos de formación de leyes establecidos por la propia Constitución.

Con ello, se asegura que sea el Poder Legislativo el que, plasmando los anhelos de la población en leyes, decida qué cargas tributarias se deben imponer, incluyendo, en este concepto, los elementos esenciales y sanciones.

## **2.2. DIVERSAS CONTRIBUCIONES CONFORME AL CODIGO FISCAL**

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.-Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

En este sentido, debemos recordar que en los impuestos el presupuesto de hecho está representado por cualquier actividad de contenido económico que el Estado, a través del Poder Legislativo considere suficiente para que -al efectuarse- genere la obligación del pago del impuesto. Es el caso que del impuesto al valor agregado que se actualiza al enajenar distintos bienes que están gravados con este gravamen.

II.-Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

En este caso, el hecho generador de la obligación de pagar aportaciones de seguridad social puede estar constituido por:

- a) La sustitución que haga el Estado de un sujeto obligado a brindar la prestación de seguridad social;
- b) El ser beneficiario de los servicios de la seguridad social.

Por lo tanto, la contribución se destina a cubrir el gasto originado por el servicio de seguridad social.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

De la Garza ejemplifica de esta forma y nos ilustra en la forma en que opera este impuesto:

“En el caso de la apertura o del arreglo de una arteria urbana, al propio tiempo que se consigue una mejora en los medios recomunicación y en la estética de la ciudad, que es lo que se pretende al realizar una obra pública en cuestión, se produce necesariamente una ventaja especial para los propietarios de los inmuebles que se confinan con la nueva vía, de lo que se concluye que es justo que una parte del gasto sea soportada por estos últimos en proporción a la especial ventaja que aquél les depara” 34)

---

34. Op. Cit. p. 87

Por lo que dicha contribución está en función del aumento en el precio que sufre todo bien inmueble beneficiado por una obra pública que incrementa su valor, y no especialmente por la obra pública en sí, ya que la doctrina más autorizada y predominante ha sostenido que para que una persona se considere obligada a soportar una contribución de mejoras, se requiere que la misma reciba una dosis de beneficio diferente y adicional a la percibida por el resto de la colectividad y esto precisamente es lo que justifica, desde una posición de equidad, la existencia de la contribución de mejoras.

**IV.-** Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Sobre este éste tipo de contribución Delgadillo Gutiérrez. refiere que:

"Estos han dado lugar ha gran número de controversias respecto de su naturaleza tributaria, ya que una corriente representativa no considera a los derechos como tributos en virtud de que la obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Sin embargo, la generalidad de la doctrina lo incluye como tales, ya que su establecimiento se da por disposición unilateral del Estado y lo que pretende la voluntad del sujeto es el servicio, no la obligación". 35)

## 2.3. OBLIGACIÓN SUSTANTIVA CONFORME AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Esta se dará en relación a la condición que el contribuyente adquiera en las diferentes formas en que se pueden dar los diversos gravámenes, atendiendo a las formas elegidas por las leyes especiales de cada impuesto para vincular al hecho imponible con el sujeto, es decir, que si el sujeto activo, o sea el contribuyente realiza una enajenación de un bien, aplica, por ejemplo la ley del impuesto al valor agregado que en su artículo primero especifica a cargo de quien estará vinculado este gravamen de acuerdo a la actividad que realicen este punto lo abordaremos en los temas siguientes cuando analizamos las leyes correspondientes a cada impuesto.

Pero por el momento veremos que determinados gravámenes inciden sobre el patrimonio y, en tal caso, el hecho imponible se entenderá realizado por el sujeto que sea titular de los bienes, como en los impuestos sobre los activos, a los bienes inmuebles que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero y a los activos financieros, entendiéndose por éstos las inversiones y los depósitos en instituciones financieras.

Otras veces, el hecho imponible se vincula a la realización de determinados hechos, tal es el caso de los impuestos que recaen sobre negocios jurídicos, en cuyo caso la condición de contribuyente habrá de corresponder a quienes realicen el negocio gravado, siendo ejemplo de ello el impuesto al valor agregado a personas que enajenen bienes (contrato de compraventa).

Para efectos de nuestro trabajo nos avocaremos a los impuestos de mayor importancia, ya sea porque son de los que obtiene mayores ingresos el Estado o porque son éstos los que conllevan en sí la problemática a estudio; máxime aún porque son la parte total sobre la que se funda la actual reforma fiscal en proceso.

### 2.3.1. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 (en vigor a partir del 1o. de enero de 1980) periodo en que José López Portillo fue Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos y, en su primer artículo, dicha ley nos refiere que actividades están gravadas con este impuesto.

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- enajenen bienes.
- II.- presten servicios independientes.
- III.- otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- importen bienes o servicios.

Todos los actos o actividades empresariales a que se refiere la Ley del IVA, como enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, uso o goce temporal de bienes, importaciones y exportaciones, que por afectos a la tasa del 15% en el interior del país, 10% en región fronteriza, 0% en todo el territorio nacional, y en tanto no se combinen con alguna actividad exenta del gravamen, dan derecho al acreditamiento total del IVA trasladado y pagado en importaciones, en las liquidaciones periódicas del tributo.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen

temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que el hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido; el traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

#### MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IVA

El impuesto se causará en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A, el impuesto se causará cuando se devenguen, a excepción de los intereses generados por enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En el caso previsto en la fracción III del artículo 26 de la ley (la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles proporcionados por personas no residentes en el país, el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero), se considerará efectuada la importación en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda.

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se

entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien efectuó el depósito. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando el certificado se transfiera.

#### MOMENTO DE RETENER EL IVA

El retenedor efectuará la retención del IVA en el momento en el que pague la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado. No hará retención del IVA en contraprestaciones a crédito; por ejemplo, en una compra en un supermercado en donde en nuestro ticket al finalizar la compra viene desglosado cuanto pagamos por IVA, el cual es retenido por la empresa en la cual enajenamos los bienes.

#### OBLIGACIONES DEL RETENEDOR DEL IVA TRASLADADO

- A) El retenedor del IVA será el obligado al pago y entero del IVA a Hacienda, y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas conjuntamente con los pagos provisionales que corresponden al período al que se efectúa la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes en que se hubiere efectuado la retención, contra el entero de la retención no puede realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.
- B) Expedir constancias por las retenciones del IVA que se efectúan.
- C) Las personas que efectúen de manera regular las retenciones del IVA presentan aviso de ello ante las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada.

#### 2.3.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1979 (en vigor a partir del 1o. de enero de 1981) periodo en el que Miguel de la Madrid Hurtado, fue Presidente Constitucional de los Estados Unidos

Mexicanos. En su artículo 1° refiere las personas sujetas a este impuesto y serán las personas físicas y las morales en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualesquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dicho ingresos no sean atribuibles a éste

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran personas morales:

- 1.- Las Sociedades Mercantiles.
- 2.- Los Organismos Descentralizados que realicen preponderadamente actividades empresariales.
- 3.- Las Instituciones de Crédito
- 4.-Las Sociedades y Asociaciones Civiles
- 5.- Asociaciones en Participación cuando a través de ellas se realicen actividades empresariales en México

Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 33% y éste se determinará de la siguiente forma:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

## PERSONAS FÍSICAS

Están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, y se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícola. E ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no se refieran a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Algunos de éstos son por ejemplo: percibidos por la enajenación de obras de arte hechas por el propio contribuyente, percibidos por servicios prestados por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, los promotores de valores y los de administradoras de fondos para el retiro, y de quienes obtengan ingresos.

### **2.4. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL CONFORME AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

De acuerdo con lo señalado por las normas penales correspondientes, ya hemos visto que por delito debe entenderse toda acción u omisión que sancionan las leyes penales. El delito es un ilícito, una infracción a la norma legal que con su conducta positiva o negativa, comete una persona. En la materia fiscal es posible y frecuente que con una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito, los que serán sancionados por autoridades diferentes, a saber por la autoridad fiscal, la infracción y por la autoridad judicial, el delito. Las vías mediante las cuales se ventilarán los correspondientes procedimientos son también diferentes: el procedimiento

administrativo en el caso de la infracción fiscal y el procedimiento judicial penal para el delito.

El delito se configura como tal cuando la conducta ilícita de la persona ofende al orden social en tal forma que amerita una pena más rigurosa que la simple sanción administrativa. Esta es la consideración que generalmente toma en cuenta el legislador para tomar conducta ilícita como delito.

Los delitos fiscales pertenecen, de acuerdo con la doctrina, al grupo de los llamados delitos especiales; su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación penal común y es la ley específica la que los contiene. Así por ejemplo, el delito tema de estudio de nuestro trabajo de investigación se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual refiere que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Por lo que el “solo incumplimiento de las obligaciones de obligaciones formales no será suficiente para tipificar su conducta; así por ejemplo, en el caso del trabajador al servicio del Estado en el que el propio Estado recauda su contribución tributaria, si llega a omitir el pago, la conducta omisiva no puede atentar contra el sistema de recaudación, pues en todo caso el propio sistema es el que ha propiciado su omisión”. 36)

En este sentido, no debemos de pasar por alto la importancia del principio de tipicidad el cual se refleja en el apotegma político "no hay delito sin ley". La ley debe establecer con precisión cuál es el delito, para que el individuo sepa cuándo su conducta es delictuosa y cuándo es lícita.

---

36. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, *EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL*. Porrúa, México, 2001, p 90

Este principio en México tiene tal importancia que está consagrado en el artículo 14 constitucional en el párrafo tercero que dice: "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"; este logro, este principio fundamental del derecho penal, trata de borrar un pasado nefasto en el cual un simple pedazo de papel firmado por el rey bastaba para poner en la cárcel a un individuo, sin que fuese necesario demostrar que hubiese cometido una conducta delictuosa o que esa conducta fuera exactamente correspondiente a un tipo penal.

#### **2.4.1. ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

El tema de análisis de nuestro trabajo de investigación es el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que contiene el delito de defraudación fiscal. Y de acuerdo a este artículo, este delito lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal.

Y se sanciona con prisión de seis meses a tres años si el monto de lo defraudado no excede de quinientas veces el salario y de tres a nueve años si lo sobrepasa. Así pues, una defraudación de más de cinco millones de pesos aproximadamente, tiene una penalidad que impide al procesado el goce de una libertad provisional bajo caución. Lo anterior, porque el artículo 20, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que: En todo juicio del orden criminal el acusado tendrá la garantía de ser inmediatamente puesto en libertad provisional bajo caución...siempre que el delito que se impute... merezca ser sancionado con pena cuyo término medio aritmético no sea mayor de cinco años de prisión, por lo tanto, la suma de las penas mínima de tres años y máxima de nueve en el caso de esta defraudación fiscal, arrojan doce años, por lo que el término aritmético, superior a los cinco establecidos en la Constitución, hace inalcanzable esa libertad.

Del tipo descrito por la ley fiscal resultan claramente los elementos constitutivos de este delito:

- a) El uso de engaños
- b) El aprovechamiento de errores
- c) Para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución
- d) Para obtener un beneficio indebido
- e) Con perjuicio del fisco federal

Se deben dar precisamente esos elementos para que exista el delito de defraudación fiscal del artículo 108, pues si uno de ellos falta, tal delito no existe y sin la existencia de un delito no se puede aprisionar a una persona, ya que la Constitución lo prohíbe en los artículos 18 y 19, que disponen: Sólo por delito que merezca pena corporal habrá lugar a prisión preventiva y ninguna detención podrá exceder del término de tres días sin que se justifique con un auto de formal prisión, en el que se expresen los datos que arroje la Averiguación Previa y que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito. El cuerpo del delito es el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente en la ley penal.

Por su parte Franco Sodi, nos hace referencia a lo que se debe entender por elementos objetivos del tipo y que son todos "...aquellos elementos descriptivos que el mismo tipo contiene y que por su naturaleza material externa puede conocer el Juez con sus sentidos" 37)

Para tener por comprobado el cuerpo del delito: "...se tiene que demostrar la existencia de un hecho, con todos sus elementos constitutivos, tal como lo define la ley".38)

---

37. EL CUERPO DEL DELITO Y LA TEORIA DE LA TIPICIDAD, criminalia. México, 1942, p. 391.

38. Idem

A su vez, el Código Penal Federal establece, en los artículos 7, 8, fracción I y 9, que delito es el acto u omisión que las leyes penales sancionan: los delitos pueden ser intencionales y obra intencionalmente el que conociendo las circunstancias del hecho típico, quiere o acepta el resultado prohibido por la ley; el delito de defraudación fiscal se comete realizando la conducta que la ley describe, de manera intencional o dolosa.

Para que una persona cometa este delito requiere de una intención de engañar o de aprovecharse del error, para dejar de pagar lo debido al fisco federal, no es un delito que pueda cometerse a través de imprudencia o de culpa, es necesariamente de intención, productora del perjuicio patrimonial al erario, las simples omisiones o deducciones que se hagan indebidamente pero sin el engaño o el aprovechamiento del error para perjudicar al fisco, no constituyen el delito de defraudación fiscal, y se ejemplifica al citar esta jurisprudencia:

"DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA.-La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión."

El delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. "Así habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminado a obtener un beneficio económico ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en que pudiere encontrarse la autoridad fiscal"<sup>39</sup>

---

39 ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Op cit p 440

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 95. fracciones I a VII, responsabiliza de la defraudación fiscal a quienes: conciertan su realización, realizan la conducta o el hecho descritos en la ley, cometen conjuntamente el delito, se sirven de otra persona como instrumento para ejecutarlo; inducen a otro dolosamente a cometerlo, ayudan dolosamente a otro para su comisión y auxilian a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

El delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 92, fracción I y 108, del Código Fiscal de la Federación, se persigue mediante la querrela de la autoridad hacendaria o sea, que no es un delito que se persigue de oficio sino que se requiere la voluntad expresa de la víctima, el fisco federal. Sin esa querrela necesaria, el procedimiento penal no se puede ni siquiera iniciar, por disposición de los artículos 16 de la Constitución Política y 123 del Código de Procedimientos Penales, que mandan:

No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención a no ser por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal ...los funcionarios encargados de practicar diligencias de policía judicial actuarán, tratándose de delitos que solamente puedan ser perseguibles por querrela, si ésta ha sido formulada.

Por otro lado, el delito de defraudación fiscal es del fuero federal por dos causas previstas en el artículo 51, fracción I, incisos a) y e), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y que son: a) estar previstos en una ley federal y e) ser la Federación el sujeto pasivo.

La Procuraduría Fiscal de la Federación es quien formula, de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la querrela ante la Procuraduría General de la República y ésta es quien ejercita la acción penal ante el Juez de Distrito para que libre la orden de aprehensión e instruya el proceso penal.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación permite que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pida el sobreseimiento de los procesos penales, cuando el procesado ha pagado las contribuciones, las sanciones y los recargos debidos o esos créditos han quedado garantizados a satisfacción de la Secretaría.

Sin embargo, la ley fiscal establece ese sobreseimiento como una opción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo cual ésta puede libremente ejercerla o no, hasta antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones en el proceso penal. Actualmente, la política fiscal es la de no solicitar los sobreseimientos de los procesos penales a pesar del pago o de la garantía del contribuyente.

Por esa razón, al enjuiciado por un delito fiscal le queda nada más pagar o garantizar para obtener del Juez la condena de una pena mínima de prisión que le permita recuperar su libertad o la defensa de un proceso para que se le absuelva por la inexistencia de la defraudación o por algún otro elemento, como el de prescripción.

El Código Penal Federal, en el artículo 7, fracción I, señala que el delito es instantáneo cuando la consumación se agota en el mismo momento en el que se han realizado todos sus elementos constitutivos y que el plazo para la prescripción se contará a partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo.

El delito de defraudación fiscal se consume instantáneamente al causarse al fisco federal el perjuicio por el engaño o el aprovechamiento del error y desde entonces comienza a correr el término de la prescripción para su persecución.

Ese término está en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, que dice que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prescribe en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tiene conocimiento del delito y del delincuente y, si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 108, preceptúa que no se formulará querrela si quien hubiese omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por último, en el delito de defraudación fiscal, por disposición expresa del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, no se condena a sanción pecuniaria que es la reparación del daño, porque las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, son las que deben hacer efectivas las contribuciones omitidas, así como los recargos y las sanciones administrativas correspondientes.

Por su parte, Urbina Nandayapa nos dice que: "La razón de esta norma radica en la necesidad de dejar expeditas las atribuciones de las autoridades administrativas en esta materia y no entorpecerlas e impedir las a través de refundir el cobro del impuesto eludido dentro de la noción general de reparación de daño". 40)

---

40. *LOS DELITOS FISCALES EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO*, Sicco, Tomo II, p. 14

## 2.4.2. CONDUCTA EQUIPARABLE A LA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Debemos distinguir que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia. De manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del delito equiparado contenido en el artículo 109, en sus diferentes fracciones, así este artículo nos señala: que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

### Artículo 109 fracción I.-

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal 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.

Sobre este supuesto, el autor González -Salas Campos nos dice que:

“Si bien hubo declaraciones con deducciones falsas no hubo *monto defraudado*, es decir, no se obtuvo ningún beneficio ni se causó tampoco ningún perjuicio; por tanto, se considera que en orden a lo anterior no sería aplicable ninguna sanción privativa de libertad en atención a la remisión que para la pena se hace al artículo 108. De esto se deduce que aunque el artículo 109 fracción I no establezca la producción de un resultado consistente en la obtención de un beneficio económico causando un perjuicio al Fisco Federal, sí es necesario para la aplicación de la sanción penal de un resultado material, ya que este resultado viene a ser un elemento típico que se encuentra regulado en el artículo 108 segundo párrafo.” 41)

---

41 LOS DELITOS FISCALES, PERNIETO editores, México, 1995, p. 95.

Por nuestra parte, creemos que esta fracción tiene mucha similitud con la figura principal contenida en el artículo 108, perdiendo su independencia ya que al hablar de deducciones falsas estamos hablando propiamente de el engaño, situación ya regulada en la figura principal, lo que significa que subsidiariamente sólo sanciona determinada conducta que constituye un estadio de la figura principal, la que ocurre antes del núcleo del tipo, esto es, previo a la omisión o la obtención señaladas. De tal suerte que si el proceder que se atribuye al activo no se constriñe a la presentación de una declaración en la que reporta ingresos menores a los que percibió, sino que mediante ella logra omitir el pago parcial o total de contribuciones con perjuicios para el erario federal, debe estimarse que en ese supuesto la figura subsidiaria queda absorbida por la principal, porque la conducta del infractor colmó todos los elementos de esta última.

#### **Artículo 109 fracción II.-**

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

Por lo que respecta e esta fracción, el autor en mención no dice que:

"Se trata de auténticos delitos de resultado o de lesión, que consisten en no enterar a la Hacienda Pública dentro de los plazos previstos por las leyes tributarias específicas o dentro de los plazos generales conforme a los artículos 6, 21, 65 y 66 del Código Fiscal de la Federación, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. Es una norma que remite en cada clase de contribución a la ley específica correspondiente. El perjuicio a Hacienda no queda actualizado hasta que se cumplan los plazos a que se refieren los artículos anteriores, lo que significa que se trata de una condición objetiva de punibilidad, pues para poder proceder penalmente es necesario que hayan transcurrido los plazos conforme lo establece la ley. 42)

---

42.- Idem.

Al referirnos a retenedores y recaudadores, sabemos que nos encontramos ante la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 26 fracción I, del Código Fiscal de la Federación. Un ejemplo de éstos son los notarios públicos cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente.

Por lo que observamos que nos encontramos ante una conducta deliberadamente encaminada a disponer en beneficio propio de contribuciones recaudadas de terceros, causando un perjuicio mayor al fisco ya que se trata de contribuciones de diversos contribuyentes.

### **Artículo 109 fracción III.-**

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

El autor Arrijo Vizcaíno hace algunas aclaraciones sobre esta fracción y al respecto nos dice:

“Si se desea proceder con equidad en esta materia y evitar, al mismo tiempo, que el Código Fiscal de la Federación entre en abierta contradicción con sus propias disposiciones; resulta indispensable una reforma legislativa que sujete la aplicación de este tipo delictivo a las siguientes condiciones:

- a) A que el tribunal competente (ya sea el Tribunal Fiscal de la Federación, un Tribunal Colegiado de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación) dicte sentencia firme determinando que el contribuyente no tiene derecho a disfrutar del subsidio o estímulo de que se trate, como resultado de un juicio iniciado por las autoridades fiscales en los términos establecidos por el artículo 36 del propio código Fiscal.
- b) A que con arreglo a dicha sentencia firme se demuestre que existen elementos objetivos que acrediten de manera fehaciente que para obtener el referido subsidio o estímulo el contribuyente inculcado incurrió en forma deliberada a la realización de maniobras, artificios y simulaciones o al aprovechamiento de errores del fisco.”<sup>43)</sup>

---

43. Op cit. p. 451.

#### **Artículo 109 fracción IV.-**

IV.-Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

#### **Artículo 109 fracción V.-**

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

En este caso, no necesitamos estar ante una conducta engañosa para configurar el delito ya que esta conducta puede cometerse, tanto con intención al no enterar cantidades de un ejercicio conforme a las leyes fiscales, actuando dolosamente, como por un olvido o falta de atención dentro de nuestra contabilidad; por lo que creemos que esta fracción puede dar lugar a ciertas deficiencias en la aplicación de la ley al no concatenar la conducta principal con un elemento específico de dolo, como la reincidencia o la marcada desobediencia de sus obligaciones fiscales.

#### **Artículo 109 fracción VI.-**

VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.

#### **Artículo 109 fracción VII.-**

VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

## **Artículo 109 último párrafo:**

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

### **2.4.3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL**

- 1.- El comportamiento
- 2.- El objeto de la acción
- 3.- El resultado y el nexa causal
- 4.- Los sujetos

#### **1.- EL COMPORTAMIENTO**

González Salas-Campos lo desglosa de esta manera: "En el tipo previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se contemplan distintos y alternativos comportamientos típicos que implican la comisión del delito de defraudar y éstos son el uso de engaños, el aprovechamiento de error, la obtención de un beneficio indebido." 44)

---

44. Op cit. p. 69.

Por lo que es importante analizar cada uno de estas conductas, primeramente la relativa al uso de engaños y podemos interpretar que debe existir la realización de dos o más actos, ya que se está hablando en plural, por lo que este elemento numérico es indispensable para configurar el delito, porque si se realiza un solo acto no se caería en los supuestos de este precepto punitivo. A su vez, es importante destacar que la palabra uso, nos hace referencia a una conducta de hacer u acción positiva y por lo que hace al engaño es hacer creer que algo es cierto cuando no lo es, es una acción falaz positiva.

Francisco González de la Vega, afirma que debe entenderse por engaños: "...la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una falsa creencia al sujeto pasivo de la infracción; engaño, mutación o alteración de la verdad supone la realización de cierta actividad más o menos externa en el autor del delito, el engaño es una acción falaz positiva."<sup>45)</sup>

Por lo que respecta al aprovechamiento del error, consiste en que el sujeto activo, a diferencia de la conducta engañosa no induce, no provoca, no motiva en forma alguna que el sujeto pasivo tenga una concepción equivocada de la realidad. La apreciación falsa de los hechos se produce en el pasivo por sí mismo, pero debido al error en que se halla hace entrega al activo de algún bien o de un derecho que le pertenece y con ello el activo se beneficia ilícitamente en perjuicio del pasivo.

"Se da principalmente en aquellos casos en que se obtiene de hacienda la devolución de una contribución pagada en exceso, como sucede en el caso del pago del IVA o de cualquier impuesto devuelto equivocadamente por Hacienda, y el sujeto no hace nada para sacarla del error en que se encuentra ésta, obteniendo así un beneficio o lucro indebido, o causando un perjuicio al Fisco Federal".<sup>46)</sup>

---

45. DERECHO PENAL MEXICANO", octava edición, Porrúa, México, 1981, p. 249 y 250.  
46. GONZÁLEZ -SALAS CAMPOS, Raúl, p.75.

Como consecuencia, en esta forma de conducta omisiva, se requiere que el error se encuentre ya preexistente en la mente de la víctima, es decir, que ésta estime algo falso como real, que tenga una mala o equivocada apreciación de lo que realmente sucede. El error no es producido por la conducta del agente del delito, sino que esté conociendo, por un lado la realidad, y por otra, la falsa versión que de aquélla tiene la víctima, saca ventaja o se aprovecha de ese estado subjetivo de error en el que éste se encuentra.

La obtención de algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, está representado por la ventaja económica que obtiene el infractor, con el consecuente perjuicio del fisco federal, y cuya forma de obtención puede ser cualquiera pues no existe ninguna enumeración o limitante establecida en la ley.

## **2.- EL OBJETO DE LA ACCION**

González-Salas Campos nos dice que las acciones pueden recaer en: "Las contribuciones que se deben declarar, los diferentes bienes muebles o inmuebles adquiridos, documentos, contenidos de los documentos"<sup>47)</sup>

Por lo que vemos que los comportamientos que se consideran típicos pueden recaer en distintos objetos. Así por ejemplo, en lo referente a los diferentes muebles o inmuebles adquiridos, el comportamiento consistirá en evitar que hacienda descubra la existencia de bienes, en cuyo caso el comportamiento típico sería el de ocultar los dichos bienes adquiridos. Y cuando estamos en presencia de documentos, se hablaría de consignar cifras diferentes a las reales, en la cual la conducta típica sería la de falsear el contenido de las declaraciones ante Hacienda.

---

47. Ibidem, p.78

### 3.- EL RESULTADO Y EL NEXO CAUSAL

El resultado consiste en el perjuicio al fisco Federal, "...perjuicio que consiste en que Hacienda no reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, derivado de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir a los gastos públicos." 48)

Si el resultado causado no es consecuencia de la acción u omisión comisiva del agente del delito, no puede afirmarse que objetivamente existe el delito de defraudación fiscal, pues tales elementos deben presentarse unidos y vinculados, debe existir una relación causal entre ellos. El engaño o el aprovechamiento del error y la omisión parcial o total en el pago de alguna contribución, así como la obtención de un beneficio económico en perjuicio del fisco federal, deben concurrir como elementos integradores del delito de defraudación fiscal, de manera vinculada, unida de tal manera que los primeros deben necesariamente ser la causa productora de los segundos.

### 4.- LOS SUJETOS

Para que analicemos los sujetos en el tipo de defraudación fiscal debe existir primero una relación jurídica-tributaria que los una con sus diferentes derechos y obligaciones relativos a cada uno de ellos.

Por lo que respecta al sujeto activo de este delito, Orellana Wiarco nos dice que: "Sólo la persona física que además sea imputable, podrá cometer el delito de defraudación fiscal; generalmente lo podrá llevar a cabo aquella que reúna la calidad de contribuyente o de representante legal o de obligado solidario, o retenedor de éste, e incurra en la conducta típica, y por excepción también podrá cometerlo un tercero, es decir cualquier persona." 49)

---

48. Ibidem. p.79

49. Op cit. p.95

En el artículo primero del Código Fiscal de la Federación se define al contribuyente como la persona física o moral obligada a contribuir a los gastos públicos de acuerdo a las leyes fiscales respectivas. Es así que una persona moral es un ente ficticio que es representada por una persona física, es decir, es el representante legal el que queda obligado al pago de las contribuciones.

El sujeto pasivo está representado por el Estado, representado por hacienda, quien "...es el destinatario del bien jurídico tutelado que consiste en la protección al sistema recaudatorio" 50)

Es así que el artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación nos habla de los créditos a los que tiene derecho a percibir el Estado y que la recaudación de todos los ingresos de la Federaciones se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

#### **2.4.4 SANCIONES APLICABLES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

Es de importancia señalar qué engloba el concepto de pena, por lo cual revisaremos algunos conceptos doctrinales. Castellanos nos refiere que es: "...el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico."51)

Por su parte, Acosta Romero manifiesta que: "...las penas lleva consigo la idea de expiación y en cierta forma de retribución, deben considerarse propiamente como penas la prisión y la multa."52)

---

50. Ibidem.

51. Op, cit. p. 318

52. Op. cit. p. 20.

Así, debemos subrayar que el fin de la pena es el de proteger a la sociedad, es decir, que con aquélla se pretende reprimir los delitos y a su vez servir de ejemplo no sólo al delincuente sino a toda la sociedad para que se advierta la amenaza del Estado ante los hechos delictivos que atentan al orden social.

De esta forma, el Código Fiscal de la Federación nos indica en su artículo 108 que el delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

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

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

Por lo que se refiere al delito de defraudación, la pena va en función al monto de lo defraudado, es decir, en relación al perjuicio sufrido por el Estado en la obtención de los recursos a los que tienen derecho a percibir conforme a las leyes respectivas. Así, "...a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no sólo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria sino también como un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos."<sup>53</sup>)

---

53. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. cit. p. 442.

## 2.5. AUTORIDAD QUE SUFRE EL DAÑO

Partiendo de que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal es el sistema de recaudación tributaria. Dicho sistema se encuentra representado entre las diversas dependencias del Ejecutivo, es decir, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, el cual es el encargado de recaudar todas las contribuciones a las cuales estamos obligados todos los contribuyentes.

Así que al omitir el pago de los impuestos a los que estamos obligados conforme a las leyes respectivas, estamos hablando tanto del "...daño como del peligro que puede sufrir la Hacienda Pública, en su finalidad de recaudar la materia tributaria y, con ello, quebrantar la tributación y perjudicar la obligación del Estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través del gasto y los servicios públicos."<sup>54)</sup>

Por lo tanto, aunque la afectación específica recae en las arcas públicas, el menoscabo es general, puesto que la misma afectación la sufren los que sí cumplen con sus obligaciones como los que no lo hacen.

Por su parte, el autor González-Salas Campos, distingue "...el momento en que consuma el perjuicio para el Fisco Federal: siendo éste de una doble perspectiva:

- 1.- Desde el momento en que se venció el término para la contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales.
- 2.- Desde el momento en que el fisco puede hacer exigible el cumplimiento de la obligación de pago."<sup>55)</sup>

---

54. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Op cit, p.91.

55. Op. cit., p.80.

## 2.5. AUTORIDAD JUDICIAL QUE CONOCE DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Daremos una introducción de la etapa de averiguación previa ya que, una vez hecha la integración del delito, realizando cada una de las diligencias de investigación necesarias para tal fin, el Ministerio Público Federal, procede a consignar los hechos ante el Juez de Distrito correspondiente para que se instruya el proceso penal correspondiente.

Por lo que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, previsto y sancionado por el Artículo 108 del mismo cuerpo normativo, es menester que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente formule querrela en contra del presunto infractor.

De acuerdo a la doctrina la querrela se considera como "...la manifestación de voluntad del sujeto pasivo del delito de pedir el castigo del delito." 56)

Por lo que la querrela es el derecho potestativo que le asiste al ofendido o agraviado por delito, para hacer del conocimiento del Ministerio Público, los hechos que estima delictivos; de modo tal que otorga su consentimiento para que sean perseguidos y sancionados penalmente. La querrela es un instituto jurídico diferente a la denuncia, el cual es otro medio que posibilita la investigación y persecución de los hechos delictivos.

Cabe destacar, que la formulación de querrela se encuentra reservada para aquellos delitos en que la ley expresamente ordena, que sólo podrán perseguirse a petición de la parte agraviada, es decir, en aquellos delitos que no se persiguen de oficio, por ser necesario este requisito de procedibilidad.

---

56. GARCIA RAMIREZ Sergio, y ADATO DE IBARRA Victoria, PRONTUARIO DEL PROCESO PENAL MEXICANO, Porrúa, México, 1980, p.23,24.

En esas condiciones, la querrela se presenta como un requisito de procedibilidad, esto es, como un requisito legal previo que debe satisfacerse con antelación al ejercicio de la acción penal por parte del ofendido, en contra del probable autor del hecho punible, requisito sin el cual no se puede ejercitar ninguna acción por parte del Ministerio Público Federal.

Sobre el particular, el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece la imposibilidad de que el Ministerio Público inicie la averiguación previa, si no se ha satisfecho el requisito de querrela, cuya satisfacción es necesaria en los delitos perseguibles a instancia de parte.

Es incuestionable que el Ministerio Público en forma oficiosa no puede de manera legal, ejercitar la acción penal en los delitos que se persiguen por querrela, cuando ésta no ha sido formulada por el ofendido o por su representante legal; por ende, el juez de Distrito se encuentra impedido para procesar y sentenciar al inculpado.

Asimismo, la falta de querrela en el delito de defraudación fiscal, impide que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar la acción penal en contra del presunto responsable ante el Juez de Distrito y éste a su vez, se encuentra impedido jurídicamente para procesar y sentenciar al infractor. "De conformidad con el Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal, el Estado tiene el carácter de persona moral y por ello, técnicamente es correcto que el Procurador Fiscal de la Federación, como representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, -que es un órgano estatal centralizado-, formule la querrela en nombre de la dependencia, en ejercicio de las facultades que le conceden las fracciones XIII, XXIV y XXIX del artículo 9° del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Una vez satisfecha la querrela, comienza la primera etapa del proceso penal, la cual, se "...integra con la averiguación previa, en la que el Ministerio Público Federal realiza las investigaciones para encontrar el nexo de causalidad entre el presunto responsable y el acto o hecho constitutivo del delito".57)

La etapa denominada proceso o instrucción es aquella en la cual, "...la tipificación se hará por el Juez de Distrito, que será el órgano jurisdiccional competente para instruir el procedimiento. En este caso existe la querrela y declaratoria de perjuicio, o denuncia de hechos, y puede darse el caso de que el juez, al resolver la situación jurídica del contribuyente consignado bajo el delito de defraudación fiscal, varié la clasificación realizada por el Ministerio Público Federal al revisar los hechos que dieron origen al ejercicio de la acción penal" 58).

De acuerdo con nuestro sistema constitucional, el juzgador penal se encuentra obligado a fundar y motivar sus resoluciones, debe aplicar con exactitud la ley penal, pues tiene prohibido hacer aplicaciones analógicas de la ley o imponer penas por mayoría de razón y, fundamentalmente, debe someterse en forma irrestricta al principio de legalidad, tutelado por el artículo 14, párrafo segundo, constitucional. Así, en apego a sus funciones "...el Juez ordena la radicación del asunto y lleva a cabo todos los actos procesales encaminados a la comprobación de los elementos del delito y al conocimiento de la responsabilidad o inocencia del presunto sujeto activo."59)

---

57. ACOSTA ROMERO, Miguel, DELITOS ESPECIALES, Porrúa, sexta edición, México, 2001, p. 33.

58. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Op. cit. p. 429.

59. ACOSTA ROMERO, Miguel, Op cit. 33.

La tercera etapa es el juicio, en la que corresponde al Juez de Distrito, después de haber recibido y practicado las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad, evaluarlas para determinar la culpabilidad o inculpabilidad del supuesto sujeto activo del delito, terminando con la sentencia que es la resolución judicial que, fundada en los elementos del injusto punible y en las circunstancias objetivas subjetivas condicionales del delito, resuelve la pretensión punitiva estatal, individualizando el derecho.

Este comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nos ilustra sobre la interacción de las diversas autoridades del ejecutivo en el abatimiento del delito de defraudación fiscal.



---

**COMUNICADO DE  
PRENSA 059/2002**

**México, D.F., 15 de mayo  
de 2002.**

**SE EJECUTA 100ª ORDEN DE APREHENSION POR  
DEFRAUDACION FISCAL EN LA PRESENTE ADMINISTRACION**

- El día de hoy se alcanzaron 100 órdenes de aprehensión por delitos de defraudación fiscal.
- Sobresale la sujeción a proceso de Augusto Trigos Naudín, por un perjuicio al Fisco Federal por 800 millones de pesos aproximadamente.

El día de hoy se dio cumplimiento a la orden de aprehensión número 100 por el delito de defraudación fiscal ejecutada durante la presente Administración, dentro del Programa de Combate a la Evasión Fiscal (con independencia del cumplimiento de un número significativo de órdenes de aprehensión por otros delitos fiscales como delitos financieros, contrabando y sus equiparables), implementado por el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria y la Procuraduría Fiscal de la Federación, en coordinación con la Procuraduría General de la República, por medio de la Agencia Federal de Investigaciones, anteriormente denominada Policía Judicial Federal.

Con dicha detención, se dio cumplimiento al mandato judicial librado por el Juzgado 4º de Distrito en el Estado de México con sede en

Tlalnepantla, en contra de Miguel Angel Fraustro Castillo, por el delito de defraudación fiscal y su equiparable, consistente en haber declarado ingresos menores a los realmente obtenidos, causando con ello un perjuicio al Fisco Federal por un monto aproximado de 12 millones de pesos, por omitir el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que le correspondía enterar.

Asimismo, cabe señalar que con motivo de las acciones de fiscalización realizadas por el Servicio de Administración Tributaria, dentro de los programas de auditoría a los contribuyentes que forman parte del Programa de Combate a la Evasión Fiscal, el pasado 25 de marzo de este año quedó sujeto a proceso penal por evadir al Fisco Federal el Vocal del Consejo Directivo y socio del Club de Fútbol Monterrey, Augusto Trigos Naudín, al dictársele auto de formal prisión por el Juzgado 1º de Distrito en el Estado de Nuevo León por el delito de defraudación fiscal.

Lo anterior, se dio a consecuencia de la querrela presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación en contra de Trigos Naudín, en virtud de que omitió mediante engaños y maquinaciones el pago del IVA por el ejercicio fiscal de 1996, toda vez que disminuyó en la declaración del ejercicio pagos provisionales de dicho impuesto que no efectuó, causando con ello un perjuicio al Fisco Federal por aproximadamente 800 millones de pesos.

Esto derivó en que el Juzgado 1º de Distrito en el Estado de Nuevo León, ante quien el Ministerio Público de la Federación ejerció acción penal, girara orden de aprehensión en contra de Trigos Naudín.

No obstante que el inculpado interpuso juicio de amparo en contra del mandamiento judicial que ordenaba su detención para ser internado en el penal de Topo Chico, le fue negada la protección de la Justicia Federal, por lo cual fue sujeto a proceso penal ante el Juzgado 1º de Distrito para responder por la defraudación fiscal mencionada.

Para gozar de la libertad caucional, Trigos Naudín deberá garantizar ante el juez de la causa el monto de lo defraudado, de lo contrario permanecerá recluso durante el proceso que se le sigue.

Las ejecuciones antes mencionadas, se dan con independencia de otras acciones y detenciones relevantes que se han llevado a cabo y serán dadas a conocer en próximas fechas.

Estos logros se encuentran enmarcados dentro del programa especial que ha emprendido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria y la Procuraduría Fiscal de la Federación, en coordinación con la Procuraduría General de la República, para el combate a los delitos de Defraudación Fiscal.\*\*\*

---

\*\*\* Buscador en Internet: [www.google.mx](http://www.google.mx).

Observamos de esta manera la importancia que le ha dado el Estado al combate del delito de defraudación fiscal, situación que tiempo atrás no tenía la regulación y seguimiento estricto actual; asimismo, observamos las cantidades estratosféricas por las que se evade al fisco federal, causando con ello un detrimento significativo a las arcas públicas y por lo tanto, a los servicios que presta el Estado mismos que nos devueltos con los impuestos que pagamos.

## **CAPITULO III**

### **PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Hemos llegado al punto toral de nuestro trabajo de investigación que es nuestra propuesta de reforma al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; ésta se encuentra fundada en las características específicas del contribuyente en cuanto a la comisión de Este delito, ya que pensamos que se debe legislar ante las nuevas conductas delictivas, puesto que la ley al regular conductas humanas, debe adecuarse a las nuevas formas de comisión del delito, así como adecuar la pena al caso específico que hará a su vez una exacta y por lo tanto, justa aplicación de la ley.

#### **3.1. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN CALIFICADO CONFORME AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación nos expone que el delito de defraudación fiscal y su modalidad equiparada serán calificados cuando se originen por:

##### **a) Usar documentos falsos**

Como ya vimos en las modalidades del delito de defraudación fiscal equiparada, debemos entender la falsedad como la distorsión de la realidad, el uso de documentos falsos implica el conocimiento delictivo, por así decirlo, del evasor fiscal que por este medio trata de reducir la base gravable a su mínima

expresión o nulificarla de manera absoluta para no pagar contribución alguna, para Urbina Nandayapa este supuesto debe significar que:

“El contribuyente utilice documentos de empresas que no existen, sin registro federal de contribuyentes o que utilice dos o más claves, la forma más significativa de conocer el uso de documentos falsos es cuando las autoridades fiscales compulsan a las empresas, es decir, solicitan al contribuyente que en forma aparente vendió alguna mercancía para conocer con exactitud el monto de la operación, en este momento, en muchas ocasiones, la autoridad fiscal descubre que la empresa que en forma aparente vendió al contribuyente visitado no existe, es más, el domicilio fiscal pertenece a otra empresa o nunca existió”. 60)

**b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o las posteriores veces.**

Se menciona que se requieren dos elementos para tipificar el delito calificado: que las disposiciones fiscales establezcan obligación de expedir comprobantes fiscales y como segundo elemento, que el contribuyente no los haya expedido. En este sentido, incluso las máquinas registradoras de comprobación fiscal que no se utilicen pueden ser el instrumento de la comisión del delito calificado. Sin pasar por alto el Decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, publicado el 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación, ya que se introdujo la especificación de lo que debe de entenderse como conducta reiterada, para no dejar vacíos en la ley, que hacen inexacta la aplicación de la ley al caso concreto, por lo que deberemos de remitirnos a esta especificación.

---

60. Op. cit. p. 122

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

El primer acto del contribuyente será la manifestación de los datos falsos, es decir, ajena a la realidad y, basado en dichos datos falsos, se obtenga la devolución de una contribución a la que no se tiene derecho, situación que es muy común, sobre todo con el pedimento de devolución del impuesto al valor agregado.

**d) No llevar los sistemas o registros contables a que sé esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.**

**e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas**

Quando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará a la mitad.

### **3.2 IMPLICACIÓN DE QUE ACTUALMENTE SE CATALOGUE EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO NO GRAVE, EN LOS SUPUESTOS QUE CONTEMPLA LA LEY.**

Empezaremos por desglosar -de acuerdo al artículo 194 del Código de Procedimientos Penales- cuáles son los supuestos del delito de defraudación fiscal que son considerados como graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad. Estos se encuentra regulados en la Fracción IV, inciso 2) de dicho ordenamiento y serán:

Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

Por lo que tratándose de las hipótesis normativas previstas en el artículo 108 y su equiparable contenida en el artículo 109, cuando el monto de lo defraudado se encuentra dentro de los parámetros de las fracciones siguientes I y II, alcanzarán libertad bajo caución, puesto que la suma del mínimo y el máximo de la pena dividida entre dos no es mayor a cinco años:

#### **Artículo 108 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación.**

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

Ya que este beneficio se encuentra establecido en el artículo 20, inciso A, fracción I de nuestra Constitución, que expresa que en todo proceso de orden penal, el inculpado tendrá las siguientes garantías:

#### **A. Del inculpado**

I. Inmediatamente que lo solicite, el Juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución, siempre y cuando no se trate de delitos en que, por su gravedad, la ley expresamente prohíba conceder este beneficio.

Para determinar la procedencia de la libertad caucional, puede seguirse un sistema fijo, estableciendo supuestos en que necesariamente debe concederse, o bien, un sistema indeterminado, dejando al Juez en libertad para concederla o negarla según las consecuencias del caso.

Nuestro texto constitucional adopta el sistema fijo: siempre que el delito que se imputa al procesado tenga señalada una pena cuyo término medio aritmético sea menor a cinco años procede el otorgamiento de libertad bajo caución. Carece de trascendencia, y el Juez no puede considerar, las características del delito la situación económica del procesado. Ya que si bien es cierto que se permite al Juez tomar en cuenta las circunstancias personales del reo y la gravedad del delito que se le imputa al procesado, pero ello tan sólo para fijar el monto de la garantía que deberá otorgar y no para conceder o negar la libertad

### **3.3. CONSECUENCIAS DE QUE SE CALIFIQUE COMO DELITO GRAVE**

Como ya vimos, en el punto anterior, será considerado como delito grave la defraudación fiscal y su equiparable previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos en las fracciones II y III del artículo 108 exclusivamente cuando sean calificados, ya que al ser considerados como calificados la pena que corresponda se aumentara a la mitad, y de esta forma al realizar el calculo del termino medio aritmético de la pena se excede el término de cinco años, por lo que hace inalcanzable la libertad provisional bajo caución en estos supuestos. Ya que al hablar de delitos calificados nos referimos a aquellas situaciones previstas en la legislación fiscal y conocidas bajo la denominación de circunstancias agravantes, que suponen un incremento de la punibilidad prevista por el legislador, generando, por lo mismo, nuevos tipos delictivos que resultan más agravados que los estimados básicos, puesto que atentan contra los valores de la sociedad de una manera trascendental.

#### **Calificativas del delito de defraudación fiscal previstas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.**

- 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. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años

el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o las posteriores veces.

- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas

**Artículo 108 fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación que aunado a las calificativas logran configurar el delito grave.**

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

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

Un ejemplo sería el inciso a) “usar documentos falsos”, cuando se defraude una cantidad de \$ 500, 000.00, fracción II del artículo 108, siendo un delito calificado aumenta su penalidad a la mitad dando como sanción un resultado de 3 a 7.5 años de prisión realizando el calculo del término medio aritmético, sumando el mínimo y el máximo de la pena y dividiéndolo entre dos nos da un resultado de 5 años con tres meses, por lo tanto excede a cinco años y hace inalcanzable la libertad provisional bajo caución.

#### **3.4. EL SUJETO ACTIVO DEL DELITO, CARACTERISTICAS DEL CONTRIBUYENTE EN CUANTO A LA COMISIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Primeramente de acuerdo al artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.

- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

El artículo 95 del Código Fiscal, refleja la universalidad de delincuentes que pueden darse en los Delitos Penales Fiscales, podrían ser:

Los administradores, los abogados y contadores fiscalistas asesores, empleados, los mismos socios y accionistas, el representante legal, los apoderados, los profesionistas que laboren dentro de la misma empresa o con la persona física, terceros, etcétera, la letra jurídica inserta en este artículo son bastante amplios, ya que cualquier persona física que se vincule con el delito penal fiscal, es corresponsable del mismo.

Contempla en sus siete apartados, que serán responsables quienes por algo participen en el delito, ya sea concertándolo, actuando sólo o en conjunto, por introducción de terceros, maquinación de llevarlo a cabo por él mismo sujeto o induciendo a otro a cometerlo, ayude o coadyuve, auxilie por promesa anterior.

Por otro lado tenemos que los sujetos que pueden llegar a cometer crímenes contra el erario, son las personas morales, las cuáles son ficciones jurídicas, que por las necesidades del hombre de poder lograr crecer a través de los tiempos, ha hecho suyas, y por otro lado, las personas físicas, que son entes individuales, con atribuciones civiles al igual que las morales.

Las personas morales, son conformadas la mayoría de las veces por personas físicas, los cuáles independientemente de tener un patrimonio, un domicilio, un nombre, un estado civil; se reúnen con un fin no transitorio, esto es, por medio de esa asociación o sociedad que van a constituir para llevar adelante actos jurídicos, también con ello la persona moral constituirá con el

tiempo un patrimonio, una denominación, un domicilio, además de posiblemente ser sujetos acreedores de obligacionistas, por lo que atendiendo a esto, tanto las personas físicas como las morales, pueden incurrir en delitos civiles, penales y en delitos penales fiscales.

Sabemos que el delito de defraudación fiscal es un delito vergonzoso y que afecta de sobremanera al estado en sus funciones de recaudación de los impuestos y como tal debe ser perseguido y calificado, pero es fácil encontrar las diferentes formas de conducta para cometer estos ilícitos, la defraudación fiscal cuando es cometida con el dolo engaño y mala fe del infractor, entonces sí es medible y comprensible la comisión del ilícito con la penalidad a perseguirlo para protección del interés público. Este tipo delictivo ha sido considerado de "cuello blanco", es decir que en su comisión incurren otros factores de criminalidad como puede ser el grado académico, mismo que analizaremos mas adelante al constatar que dicho elemento facilita la comisión de este ilícito.

### **3.4.1. EL DOLO EN LA VOLUNTAD.**

De acuerdo al artículo 9° del Código Penal Federal, obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

De lo que deducimos que el dolo en la voluntad es realizar el hecho delictivo teniendo plena conciencia del mismo y del resultado causado con nuestro actuar, que en este caso sería el menoscabo económico que sufre el erario público.

En el delito de defraudación fiscal, el "uso de engaños" o la decisión de "aprovecharse del error del fisco", corresponde definitivamente a la esfera del "dolo", a la intencionalidad, a la psique del sujeto.

El dolo se integra de un elemento "intelectual" que consiste en la representación que el sujeto tiene del evento típico; y de un elemento "volitivo", que radica en la decisión o voluntad del sujeto de ejecutar el evento representado.

En el delito de defraudación fiscal el sujeto activo se *representa* la posibilidad del evento utilizando para ello "engaños", tiene la *voluntad* de utilizarlos, y con la ejecución del "uso de engaños" obtiene el resultado previsto en la ley consistente en la "omisión total o parcial del pago de contribuciones".

También obra dolosamente quien al producirse el "error del fisco" se *representa* la posibilidad de aprovecharse de él, y pone en juego su *voluntad* al aprovecharse del error, y el resultado se produce cuando obtiene el beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, por ejemplo, el pago de una devolución de impuestos indebida donde el sujeto con pleno conocimiento de que no le corresponde dicha devolución, retiene una cantidad en su beneficio causando detrimento en las arcas públicas.

El elemento primordial para demostrar esta conducta es la intención volitiva del infractor, el elemento psicológico en querer y conocer la ilicitud en la conducta, pero es sabido que la complejidad de las leyes fiscales, hace que ese elemento sea demostrable únicamente por medio de pruebas documentales privadas y públicas.

Es decir, que una conducta dolosa encaminada a efectuar actos de disimulo o engaño queda perfectamente encuadrada dentro de la tipificación de la conducta falaz, tendente a producir o mantener en el error a la persona a la cual se produce un daño patrimonial, como lo sería la conducta del infractor que llevara doble contabilidad, que alterara la contabilidad por la que estuviera demostrado el estado real de sus operaciones financieras. Ya que en nuestro sistema fiscal el contribuyente o el obligado solidario deben cumplir sus obligaciones autodeterminándose y como consecuencia de ello, de efectuar la liquidación del crédito fiscal que ellos mismos se han determinado.

La autodeterminación la efectúa el obligado de acuerdo a los elementos que conforme a las leyes fiscales deben considerarse como ingresos, deducciones, etcétera. La autoridad fiscal tiene facultad de efectuar (con base en la o las declaraciones rendidas por el contribuyente o el obligado solidario al autodeterminarse) la verificación de su exactitud y veracidad de sus declaraciones.

En estas condiciones, el contribuyente o el obligado solidario o retenedor, como posibles sujetos activos del delito de defraudación fiscal, al autodeterminarse, puede en forma dolosa (intencional), excluir ingresos gravables, adicionar partidas como deducibles cuando no lo son, todo ello a sabiendas de que comete un ilícito. El fisco, al verificar la o las declaraciones fiscales podrá encontrar que el contribuyente adeuda al fisco sumas que omitió cubrir, situación que la detecta con posterioridad a la recepción de esos documentos y de esta manera, percatarse de la existencia de conductas delictivas.

### **3.4.2 EL GRADO ACADÉMICO**

Debemos interpretar que este elemento está interrelacionado con el anterior en virtud de que una preparación intelectual nos da una ventaja de conocer y ya posteriormente realizar los elementos de una conducta ilícita; un ejemplo es el de los contadores públicos que muchas veces son los encargados de cumplir con las obligaciones tributarias de aquellas personas (contribuyente obligado) que depositan toda su confianza en aquéllos, los cuales conocen el manejo y pago de los impuestos, puesto que cuentan con los conocimientos académicos para ello. Puede decirse que realizan todo el procedimiento que se puede denominar engorroso y difícil de entender para otras personas de una manera práctica y fácil (y de una manera lo más exacta posible). Sin embargo, lo que innovan es utilizar sus conocimientos (grado académico y preparación profesional) dolosamente, afectando al erario público

de manera importante con acciones de ésta índole; por lo que debemos castigar con mas severidad estas conductas, puesto que no podemos tratar de la misma forma a una persona que emplea todo su conocimiento tiempo y esfuerzo en maquinar una situación tendiente a afectar al estado en sus función de recaudar los impuestos, que a una persona que comete una omisión sin prever el hecho.

Por eso, es importante legislar sobre este punto e incluir una característica de este tipo como agravante del delito en nuestra ley fiscal, puesto que los delitos cometidos por estas personas son los que mas afectan al erario público ya que se defrauda al Estado por cantidades considerables, ya que estamos hablando de empresas con obligaciones contributivas de varios millones de pesos.

Vemos que estos casos son actuales y a los cuales no se les ha dado importancia tal para ser objeto de mayor punibilidad, por lo que se hace urgente legislar sobre este punto. En este sentido es importante ejemplificar estos casos que se presentan cada vez con mayor regularidad con la siguiente nota periodística:

**SIN LÍMITE en Diario del Sur**  
**Tapachula, Chiapas, México 28 de Octubre de 2003**  
**Maquinaciones Fraudulentas**

Justo al comenzar la semana de la Contaduría Pública en esta ciudad, se ha destapado el escándalo en que conocidos fiscalistas aparecen como los autores intelectuales de los más ingeniosos fraudes perpetrados contra empresarios y comerciantes, también conocidos pero que hasta ahora nada habían dicho sobre las millonarias cantidades que han tenido que pagar para evitar irse a la cárcel.

Múltiples son las acciones ilícitas que se han ido descubriendo y que han dado lugar a que la misma Unidad Central de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se interese en lo que ocurre en esta frontera sur.

Por supuesto que todas las maquinaciones fraudulentas nunca se habrían podido llevar a cabo sin la existencia de complicidades de funcionarios de la propia Secretaría de Hacienda, que en primera instancia está obligada a investigar entre sus filas.

De todas formas, llama la atención que durante los últimos años haya podido florecer este redituable negocio en el que las víctimas se vieron obligadas a desprenderse de diversos bienes muebles e inmuebles para pagar los adeudos fiscales antes de irse a la cárcel.

Si algo debe reconocerse es la estrategia tan ingeniosa: algunos contadores promueven la transa; otros surgen como salvadores del contribuyente y, al final, todos ganan; el único que sale trasquilado es el comerciante o empresario que se va con la finta y muerde el anzuelo.

El proceso fraudulento incluye desde la evasión fiscal hasta la falsificación de facturas y la recuperación del impuesto al valor agregado. En no pocos casos, la triangulación con algunos funcionarios hacendarios facilita las operaciones y el contribuyente es el último en percatarse que ya le birlaron una buena cantidad de dinero.

Este asunto dará mucho de qué hablar en los próximos días, cuando conocidos empresarios difundan las acciones que por las vías penal y civil ya promueven contra algunas celebridades locales de la contaduría pública que se han prestado a la comisión de estos asaltos en plena vía pública.

Y, se prevé, el escándalo será mayúsculo porque las víctimas han tenido que rematar ranchos, casas, predios urbanos, automóviles y varios bienes más para cubrir las exigencias de Hacienda Federal antes de resignarse a pasar una larga temporada tras las rejas.\*\*\*\*

En este caso, vemos como la profesionalización se ha convertido para algunos en la fuente de un negocio provechoso e ilícito, que ven cómo utilizar sus conocimientos en su beneficio y en detrimento del erario público, realizando defraudaciones millonarias y poniendo en graves apuros a las personas que los emplearon, por lo que se hace importante que el contribuyente que ha de utilizar los servicios de un contador público se cerciore de la ética y confiabilidad de estos tipo de profesionistas.

### **3.4.3 EI MONTO DE LO DEFRAUDADO**

Anteriormente, la determinación de la pena en los delitos fiscales se realizó por parte del legislador mexicano, con el propósito de establecer fórmulas eficaces, que no perdieran su sentido ante el proceso inflacionario que afectó a nuestro país; estableció mecanismos que variaran de acuerdo con el valor adquisitivo de la moneda. Para tal efecto, empleó diversos múltiplos del salario mínimo para clasificar en grupos los delitos patrimoniales, sancionables con penas que aumentan en la misma medida en que lo hiciera el daño patrimonial causado.

---

\*\*\*\* Buscador en Internet: [www.google.mx](http://www.google.mx).

Así, tenemos que el delito de defraudación fiscal tipificado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, antes de las reformas de julio del 2002, establecía precisamente ese sistema para determinar la pena aplicable:

a) Si el monto de lo defraudado no excedía de quinientas veces el salario mínimo, el delito se sancionaba con prisión de 3 meses a 6 años.

b) Cuando el monto de lo defraudado excedía de quinientas veces el salario mínimo, la pena aplicable era de 3 a 9 años de prisión.

c) Cuando no podía determinarse la cuantía del monto que se defraudó, la pena era de 3 meses a 6 años de prisión.

Con las reformas de mérito, se volvió al sistema antiguo de establecer cantidades fijas para la determinación de la pena aplicable al delito de que se trate, lo cual plantea el inconveniente de la pérdida de actualización de valores, en los casos en que el poder adquisitivo de la moneda se ve afectado a virtud de un proceso inflacionario elevado constante en nuestro país.

En esas condiciones, en el delito de defraudación fiscal, previsto en el actual artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se establece una cantidad fija para determinar la pena imponible al inculpado, ateniendo al monto del impuesto omitido, o bien al beneficio indebido obtenido:, como se destaca a continuación.

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

Debemos considerar que el monto de lo defraudado está estrechamente ligado al grado de vulneración del bien jurídico tutelado en el delito de

defraudación fiscal, ya que deberemos de recordar que éste es la protección al sistema recaudatorio, por lo que al hablar de una defraudación fiscal de un monto considerable, ello implica un daño material desmedido, que se traduce en que el importe del pago omitido redundará en perjuicio para el fisco porque ve afectado el sistema tributario, debido a que la recaudación de contribuciones es necesaria para hacer frente al gasto y a los servicios públicos que tiene a su cargo el Estado. En este sentido, si el monto de lo defraudado excede por mucho las cantidades previstas en el artículo 108 del Código fiscal de la Federación, debería de tomarse por sí sola, dicha característica, como una calificativa del delito de defraudación fiscal en virtud del daño que sufre el erario público.

Para ejemplificar este argumento, analizemos la siguiente nota periodística:

## Dictan auto de formal prisión a David Peñaloza Sandoval

*Será procesado en libertad bajo fianza*

El Juzgado 14 de Distrito de Procesos Penales Federales en la ciudad de México dictó auto de formal prisión en contra del expresidente de la empresa Triturados Basálticos (Tribasa), David Peñaloza Sandoval, por el delito de defraudación fiscal, por más de 17 millones de pesos.

En un breve comunicado emitido la noche del miércoles, la Procuraduría General de la República (PGR) señaló que el juez de la causa decretó, durante la tarde de ese día, formal proceso en contra del empresario, dentro de la causa penal 32/2002, derivada de la averiguación previa 1032/FEFSF/2001.

El proceso penal se inició con motivo de la consignación en la que la Procuraduría Fiscal de la Federación formuló querrela en contra de Peñaloza Sandoval, por haber omitido el pago del Impuesto al Valor Agregado relativo al ejercicio fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 1999.

La Procuraduría Fiscal acusó al expresidente de Triturados Basálticos que, como miembro del consejo de administración de la Empresa Coordinación Aplicada, omitió el pago de aquella obligación en perjuicio al fisco federal por la cantidad de 17 millones 802 mil 162 pesos. Aun con el auto de formal prisión, Peñaloza Sandoval será

procesado en libertad bajo fianza, ya que el delito que se le imputa no está clasificado entre los graves.

En cuanto a la acusación de fraude genérico en perjuicio de Nacional Financiera (Nafinsa), por 30 millones de dólares, el mismo miércoles el Juzgado Tercero de Distrito de Procesos Penales Federales exoneró al empresario de la construcción.

Ante esta resolución absolutoria, la Procuraduría General de la República interpuso un recurso de apelación por la decisión del impartidor de justicia, debido a que considera que el Ministerio Público de la Federación aportó los elementos suficientes para acreditarle ese delito.

David Peñaloza Sandoval fue acusado de defraudar a Nafinsa con un crédito de 30 millones de dólares, obtenido en 1996.

La orden de captura en su contra fue girada el 27 de diciembre de 2001, pero las autoridades lograron su detención en 2002, en la frontera entre Francia y España.

En la península ibérica pasó un año encarcelado, hasta que lo trajeron a México el 8 de julio en calidad de extraditado. No obstante, debido a que contaba con suspensiones de amparo, el empresario de la construcción no pisó la cárcel.

Por lo tanto partiendo de esta premisa relativa al monto excesivamente defraudado y aunado, a que posiblemente un proceso seguido ante las instancias correspondientes puede durar varios años (utilización de recursos como son revocaciones, amparos, revisiones) y en donde muy posiblemente se pueda obtener una sentencia favorable al defraudador debido a que las lagunas legales existentes en nuestro sistema punitivo mexicano dan ese margen y, sin querer ahondar más, nos podremos referir a los actos de corrupción de los que pueden llegar a valerse los abogados de estos sujetos para obtener una sentencia favorable, se estaría ante delitos que pudieran quedar impunes.

Claro es que se debe buscar una especial energía en la aplicación de la pena, precisamente en el delito de defraudación fiscal por los efectos intimidatorios que se persiguen con la aplicación de la Ley y por los efectos ejemplaridad de la sanción. Máxime si trata de montos defraudados que afectan de sobremanera la Hacienda Pública, ya que si comparamos delitos como el robo, el fraude y el abuso de confianza en su penalidad máxima; con la penalidad de la defraudación fiscal, aquellos delitos, cometidos generalmente contra particulares, tienen en la actualidad alta penalidad. ¿Cómo, señores, no puede ser considerada como legítima una enérgica represión para el que defrauda los sagrados intereses de la Nación de una forma desmedida?! Por lo tanto, se debe buscar tipificar como calificativa un monto considerable que sobresalga por mucho de los parámetros establecidos en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por ser necesario para reprimir este tipo de ilícito.

#### **3.4.4 RESPONSABILIDAD SI ES PARTICULAR**

Habremos de recordar que en el tipo de defraudación fiscal debe existir primero una relación jurídica-tributaria que una al contribuyente con el Estado con sus diferentes derechos y obligaciones relativos a cada uno de ellos.

Por lo que respecta al sujeto activo de este delito, sólo la persona física, ya sea responsable principal o responsable solidario que además sea imputable, podrá cometer el delito de defraudación fiscal; generalmente lo podrá llevar a cabo aquélla que reúna la calidad de contribuyente o de representante legal o de obligado solidario, o retenedor de éste, e incurra en la conducta típica, y por excepción también podrá cometerlo un tercero, es decir, cualquier persona.

En el artículo primero del Código Fiscal de la Federación se define al contribuyente como la persona física o moral obligada a contribuir a los gastos públicos de acuerdo a las leyes fiscales respectivas. Es así que una persona moral es un ente ficticio que es representada por una persona física, es decir, es el representante legal el que queda obligado al pago de las contribuciones.

Mas siendo, el delito un acto o una omisión, sólo puede atribuirse a personas físicas, aunque los efectos en forma de beneficio se produzcan en el patrimonio de tercero o de una persona moral.

Tratándose de un delito, ya que la pena por este ilícito será la privación de la libertad, se aplicará al agente físico (persona) que haya llevado a cabo la delictiva conducta u omisión; las personas morales no pueden, físicamente, ir a la cárcel.

La responsabilidad directa en el delito de defraudación fiscal recae en el contribuyente, que es la persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En el caso de las personas morales, se obligan mediante sus representantes en términos de los artículos 10, 157 y 158 de la ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, que su representación se haga a través de personas físicas.

A mayor abundamiento se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial, que indica:

**PERSONAS MORALES, RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS REPRESENTANTES DE LAS.** No puede admitirse que carezcan de responsabilidad penal quienes actúan a nombre de las personas morales, pues de aceptarse tal argumento, los delitos que llegaran a cometer los sujetos que ocupen los puestos de los diversos órganos de las personas morales, quedarán impunes, ya que las sanciones deberían ser para la persona moral, lo cual es un absurdo lógico y jurídicamente hablando, pues las personas morales carecen de voluntad propia y no es sino a través de las personas físicas como actúan. Es por esto que los directores generales, administradores y demás representantes de las sociedades responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio bajo el amparo de la representación corporativa.

En este caso, no existe ninguna dificultad para determinar y atribuir la responsabilidad penal directa de la persona moral, la cual recae sobre los representantes legales del ente colectivo.

El juez de la causa penal puede, en su caso, decretar en la sentencia la suspensión o disolución de la sociedad, si es necesario para la seguridad pública o para defender el interés social que sería la afectación continua y reiterada a las disposiciones fiscales por parte de la empresa que se sancione, así lo prevé el artículo 11 del Código Penal Federal.

Es decir, que si una persona física comete un delito al amparo de la sociedad o de una persona moral o para beneficio de la misma, queda la posibilidad de que el Juez de la causa decrete la suspensión de la persona moral, o incluso la disolución de la misma, asegurando, de ser necesario, el interés público.

Puesto que la carga de aportar los elementos que han de integrar la hacienda pública nos corresponde a todos los que estamos en la posibilidad de hacerlo, y puesto que todos somos beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, todos hemos de colaborar para integrarla; luego, quien sí recibe tales beneficios y no colabora, debe ser considerado enemigo social.

### 3.4.5 RESPONSABILIDAD SI ES SERVIDOR PÚBLICO

Como hemos apuntado, no sólo quien recibe el beneficio directo por la defraudación fiscal es responsable de la misma, sino todo aquel que en forma directa o indirecta intervenga en su comisión; así serán responsables de este delito el que lo concierta, el que lo realice, el que conjuntamente la cometa, el que se sirva de otra persona como instrumento para su ejecución, el que dolosamente induzca a cometerla, el que dolosamente auxilie a cometerla, o con posterioridad a su ejecución auxilie al ejecutor, en cumplimiento de haberlo antes prometido (artículo 95, Código Fiscal de la Federación).

Dentro de estos responsables se localizan frecuentemente funcionarios o empleados públicos fiscales corruptos, para quienes la oportunidad de hacerlo se presenta debido a la comunicación que tienen con los contribuyentes deshonestos. En ese sentido precisaremos que dentro de esa denominación de funcionario público se designa a todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente.

Puesto que quienes son los primeros obligados a cuidar los intereses de la hacienda pública son los servidores públicos, su colaboración en la comisión de la defraudación es castigada más enérgicamente; así, el artículo 97 del Código Fiscal de la Federación indica: "Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de 3 meses a 3 años de prisión".

Estos servidores públicos tienen la obligación de denunciar la infracción a que se viene aludiendo, so pena de incurrir en responsabilidad (artículo 72, Código Fiscal de la Federación), y en caso de que la determinación de la contribución que ellos deben formular no la realicen y, consecuentemente, no se cubra dicha contribución, los accesorios de la misma serán a su cargo (artículo 73, último párrafo, Código Fiscal de la Federación).

Es evidente que sin la complicidad activa o pasiva de los servidores del fisco, la práctica del delito de defraudación fiscal sería menos frecuente, pues buena parte de la misma se lleva a cabo con conocimiento de aquéllos.

Es en este sentido que se puede hablar de un concurso de delitos ya que se puede incurrir a la vez en el delito de ejercicio indebido del servicio público, a la vez que se puede tipificar el delito de defraudación fiscal.

Un caso similar se dio cuando existió un artículo 70 bis en el Código Fiscal de la Federación que establecía que los ingresos que obtenía la Federación por concepto de multas por infracciones diversas de las aduaneras, se destinarían a integrar un fondo para "estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal" que ejerciese las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales.

Reiteradas veces fue criticado el aludido precepto, pues el mismo daba origen a abusos de empleados deshonestos, quienes con el afán de que el mencionado fondo creciese, llevaban a cabo actuaciones ilegales, infligiendo molestias innecesarias a los contribuyentes y obligando a éstos a promover defensas contra las mismas, que representaban nuevas molestias. Por supuesto, los mencionados empleados cumplían con gran celo su encargo.

Pudiera decirse que la medida probaba su bondad, pero siempre se consideró que deberían existir otros caminos para lograr la eficacia del fisco, como el control de los servidores del mismo, tal vez mejores salarios, etcétera. Finalmente, fue derogado el precepto que se cita.

### **3.5. PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

El delito de defraudación fiscal -en la mayoría de los casos- es ejecutado por coautoría, puesto casi siempre es el profesionista docto en la materia (contador público, administrador de empresas, abogado fiscalista, etcétera) el

que asesora al contribuyente en la presentación de sus declaraciones ante la autoridad hacendaria, ya que no es el obligado principal. Por lo tanto, para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa conjuntamente. Para ello será necesario que exista como resultado el beneficio indebido y que éste se refleje en el aumento patrimonial del contribuyente, el contador administrador de empresas, dictaminador y/o asesor fiscal, o se demuestre la participación de ellos en el ilícito en comento.

Retomemos por lo tanto, de conformidad al artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, quienes son responsables de los delitos fiscales, siendo los siguientes:

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

Así, vemos que para que exista codeincuencia, se requieren las siguientes condiciones: a) intención de todos los copartícipes de realizar un mismo y determinado delito; la intención debe estar encaminada a la consumación del delito y no tan sólo a la realización de algún otro grado en la ejecución; b) todos los copartícipes deben ejecutar, por lo menos, algún acto encaminado directa o indirectamente a la consumación de delito: no es preciso que se realicen los actos propios y característicos de éste, pues basta con que la actividad tienda a la ejecución del hecho delictuoso.

Para ejemplificar los conceptos vertidos en líneas que anteceden, transcribimos las siguientes jurisprudencias que ilustran sobre el tema:

**COPARTICIPACION, EXISTENCIA DE LA,** para fijar la coparticipación delictuosa es necesario encontrar no sólo el lazo de unión entre los diversos delincuentes en su actividad externa, sino en el propósito y en el consentimiento de cada uno de ellos para la comisión del delito.

**PARTICIPACIÓN DELICTIVA Y ACUERDO DE LOS SUJETOS.** El presupuesto de la coparticipación delictiva que los diversos sujetos actúan con cooperación consciente o querida, o sea que la culpabilidad abarca la conciencia de la cooperación en la obra conjunta y por consiguiente del acuerdo recíproco; este acuerdo puede surgir antes de dar comienzo a la ejecución del hecho delictuoso o durante la misma ejecución y en esas condiciones la parte la parte que cada autor consciente realiza, constituye la parte de un todo que es el delito, y, por tanto, no responde solamente del resultado de una conducta concreta, sino del delito considerado unitariamente.

La participación delictiva como tal en los procesos penales, y como hemos visto en las jurisprudencias anteriores, tiende al propósito del delito, es decir, al resultado final, la obra conjunta y, por consiguiente, del acuerdo recíproco; este acuerdo puede surgir antes de dar comienzo a la ejecución del hecho delictuoso o durante la misma ejecución y en esas condiciones la parte que cada autor consciente realiza, constituye la parte de un todo de un delito.

Este es el elemento que tomará en cuenta el Juez de la causa para determinar el grado de participación de los autores, en caso de que existan varios partícipes del mismo, que sería el caso de la defraudación fiscal, ya que la obra conjunta no sólo es la presentación de las declaraciones, sino la elaboración de las mismas.

Es importante destacar que la autoridad judicial debe determinar la responsabilidad penal partiendo de que en ciertos casos la conducta delictiva la ejercitan los técnicos concedores de la materia fiscal y, en este supuesto, las personas que tienen más familiaridad con el derecho fiscal y las obligaciones de las empresas son los contadores, dictaminadores o administradores de la misma; así como el abogado fiscalista, ya que en los supuestos de la comisión del delito de defraudación fiscal, llamado delito de "cuello blanco",

eminentemente medible en dinero, los responsables directos del ilícito son las personas que se benefician de las maquinaciones o conductas reprochables que tienden a aumentar su patrimonio o aquellas que omiten o dan cumplimiento a las obligaciones formales de las empresas. Y puesto que actualmente se han venido presentando defraudaciones millonarias por parte de estos profesionistas, en donde se da la intervención de estos sujetos doctos en la materia fiscal, se actualiza el dolo en su mayor expresión ya que al conocer tanto la materia fiscal desde su legislación, como la forma de presentación de las declaraciones y los delitos que se encuentran tipificados, se deduce que quieren o aceptan la realización del hecho descrito en la ley.

Innovando este conocimiento en su favor y en detrimento del erario público, ya que al conocer el manejo de las declaraciones la forma de plasmar los diversos impuestos en éstas de una manera engañosa y por tanto beneficiosa, saben cómo realizar maquinaciones con las que pueden obtener un enriquecimiento por defraudaciones millonarias y en los mejores supuestos hablamos de casos en los que la autoridad fiscal tiene conocimiento de estos delitos así como la facultad para castigarlos, pero existen delitos fiscales de esta índole que tal vez no lleguen al conocimiento de la autoridad hacendaria.

Pero partamos de ciertas premisas que nos interesa resolver en este presente trabajo de investigación, y que son parte total de nuestra propuesta. Y en este sentido debemos hacer énfasis en las siguientes interrogantes: 1.- ¿Qué daño traen consigo estas defraudaciones a corto y largo plazo? y, 2.- ¿Qué podemos hacer antes estas nuevas formas delictivas? Interrogantes a las que encontraremos respuesta en líneas posteriores.

En el primer caso, analizando el primer tipo de profesionistas, es decir, los contadores y en este caso, los contadores externos de la empresa o de una persona física, son profesionistas que reciben los documentos contables y elaboran las declaraciones de los contribuyentes con base en aquéllos. En caso de que, tomando como base la declaración elaborada por el contador externo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encontrare elementos para

presumir la comisión de un delito fiscal, podríamos decir que sí existe responsabilidad de éste.

En el caso de las personas morales, la responsabilidad directa comienza con la presentación de declaraciones firmadas por la persona física, con un cargo directivo dentro de la empresa: así, se hablaría de una responsabilidad directa, si el contador firma las declaraciones de la persona moral.

Pero si el contador solamente ha prestado asesoría externa o interna sin firmar ninguna declaración, entonces la responsabilidad penal que se le puede fincar es la que deriva en las fracciones IV, V ó VI del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Sería aplicable la fracción IV del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación si el contador se beneficia económicamente en forma directa por un fraude fiscal cometido en nombre de la empresa.

La hipótesis que prevé la fracción V del artículo 95 del Código fiscal de la Federación se configura si el contador, conociendo el resultado de maniobras fraudulentas de terceros convence al representante legal, agente y/o apoderado aduanal de efectuar determinados movimientos contables, que se traducirán en una merma al erario federal; es decir, que en funciones de asesoría fiscal induce al contribuyente a una serie de maquinaciones que darán un resultado delictivo.

Estariamos dentro del supuesto que prevé la fracción VI del artículo 95 del Código fiscal de la Federación si el contador, con toda intención delictiva ayuda a defraudar al fisco federal.

Luego entonces, si la autoridad fiscal demuestra que existió el dolo para defraudar al fisco federal y el delito fue cometido por la persona que tiene los conocimientos técnicos, contables y fiscales para resultar en la conducta

delictiva, si podría considerarse como participante del ilícito al contador interno o externo que hay elaborado las declaraciones fiscales.

Una de las pruebas que podrá allegarse la autoridad hacendaria para demostrar el dolo del contador en la comisión delictiva, serían los papeles de trabajo de éste que demuestren el conocimiento de la omisión del pago de contribuciones y presentarlos como prueba documental privada en el proceso penal: por su naturaleza esta probanza tendría el carácter de plena.

Cabe considerar que los contadores trabajan con los documentos proporcionados por los contribuyentes, pero para adecuar la responsabilidad penal, la autoridad deberá tomar en cuenta, primero el resultado final, después los medios de preparación y comisión delictiva y, finalmente, la participación y coautoría en el mismo.

Así, el contador público que participe en maniobras tendentes a evadir total o parcialmente el pago de contribuciones que sabe deben pagarse al fisco federal, estará participando en la comisión de un ilícito y podrá ser consignado como cómplice o autor por las autoridades judiciales en el juicio de reproche.

Los delitos fiscales deben verse como un todo, desde el ánimo de delinquir hasta el resultado final. Siendo delitos dolosos debe existir la intención. Aquí no cabe la explicación peregrina de que existió una equivocación en las cuentas, ya que se supone que los contadores públicos son profesionales conocedores profundos de las cuestiones fiscales y, por ello, son los que preparan las declaraciones.

Otro tipo de profesionales que habremos de analizar son los administradores de empresas, los cuales son especialistas en resolver determinados tipos de problemas de carácter general y particular dentro de la empresa; es decir, que mediante el trabajo y los conocimientos propios, buscan la optimización de los recursos tanto materiales como humanos en beneficio de ésta.

De esta forma, el administrador de empresas desempeña un papel de crucial importancia en la operación y éxito de las empresas; se ocupa de dosificar racionalmente los recursos financieros destinados a atender cualquier tipo de necesidades dentro de las empresas; garantiza el logro pleno de objetivos generales de la empresa y tiene como función central aplicar sus conocimientos y creatividad con el fin de obtener el máximo de beneficios monetarios con un monto mínimo de recursos invertidos. Al administrador le corresponden tareas, las cuales van desde la presupuestación del flujo de efectivo, la predicción financiera, el manejo del efectivo, la administración crediticia, el análisis de inversiones, hasta la obtención de recursos monetarios, y entre otras, las relativas al pago de las obligaciones fiscales.

Las causas por las que puede ser responsable este profesionista en el delito de defraudación fiscal son:

- 1.- Tener cargo de administrador y firmar las declaraciones presentadas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 2.- Beneficiarse en forma directa de la comisión de la defraudación fiscal, es decir, aumentar su patrimonio con perjuicio del fisco federal.
- 3.- Haber sugerido a los representantes legales de la empresa, utilizar maniobras tendientes a alterar la realidad contable y fiscal de la empresa para obtener un beneficio indebido en perjuicio del erario federal.
- 4.- Ser señalado directamente por otros implicados en la causa penal, como cómplice o autor intelectual y probarse este hecho debidamente.
- 5.- Que el administrador haya sugerido una forma de llevar la contabilidad que no se ajuste a Derecho, es decir, que la documentación soporte de las declaraciones no sea la indicada por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y esta responsabilidad incida en el Administrador.
- 6.- Si el administrador de empresas conocía que las consecuencias legales de los movimientos contables y fiscales de la empresa llegaban a un resultado delictivo y no advirtió de esta conducta a la empresa y a las autoridades hacendarias.

Y por último, habremos de referirnos al abogado fiscalista, ya que al hacer el análisis de este tipo de profesionista encontramos que resulta ser el más idóneo en el campo del cumplimiento de las obligaciones jurídico-tributarias, traduciéndose en la realización de éstas, ya que sin ánimo de menoscabar la labor del contador público o del licenciado en administración de empresas, es muy diferente llevar la administración o la contabilidad a hacer una interpretación de las diferentes figuras que conforman los contratos y el efecto jurídico que se produce momento a momento dentro de cualquier empresa. Así también, la labor de este especialista es hacer más eficiente la empresa, utilizando con mayor provecho los recursos legales en materia tributaria, para la tranquilidad de las personas encargadas de la administración de la empresa. Por lo tanto, merece poner más énfasis en este tipo de profesionista puesto que al ser el más calificado dentro de los ya analizados, es el más propenso a realizar maquinaciones fraudulentas en detrimento del erario público, ya que al conocer la ley fiscal puede valerse de las lagunas o recovecos de ésta para obtener un beneficio indebido, no pasando por alto que al ser conocedor de la ley es la persona a la que se le debe exigir el mejor cumplimiento de la misma.

Dentro de otro tipo de sujetos que cometen defraudaciones fiscales en función de su conocimiento aunque no académico, pero dado por la experiencia, se encuentran aquellos individuos que no siendo profesionistas cuentan con la práctica para llevar a cabo funciones relativas al cumplimiento de obligaciones fiscales y, generalmente, las podemos encontrar en las inmediaciones de cualquier dependencia oficial, por ejemplo las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde ofrecen sus servicios a los contribuyentes con la oferta de pagar menos impuestos, ya que los contribuyentes por lo general no saben llevar a cabo estos trámites, obtienen asesoramiento por este tipo de personas que hacen de esa actividad su modos operandi, así como su modo de subsistencia económica sin importarles que de esta forma estén cometiendo un ilícito.

Pero no debemos pasar por alto que para facilitar los elementos comisivos del delito de defraudación fiscal, casi siempre existe el funcionario corrupto

coludido con estos sujetos, que se presta a este tipo de ilícitos y el cual debe ser sancionado de igual manera, además de las sanciones a que se haga merecedor por ser funcionario público, que aunadas a las del delito de defraudación fiscal darán como resultado una pena ejemplar.

Puesto que en el delito de defraudación fiscal se atenta contra la seguridad pública, ya que el Estado deja de percibir contribuciones y, por tanto, no puede cumplir con sus fines primarios, por ello, en la doctrina americana y europea los delitos tributarios son de naturaleza gravísima.

Puede decirse que en Europa y Estados Unidos, los servicios que proporciona el Estado son de calidad superior a los que recibimos los mexicanos. Por eso, las autoridades deben de tomar estos modelos para la persecución, y como efecto de la defraudación fiscal a largo plazo se encuentra un déficit del gasto público que trae consigo el endeudamiento externo. Con estos argumentos estamos dando respuesta a nuestra primera interrogante planteada en párrafos que nos anteceden.

### **3.5.1. LA INSERCIÓN DE UN PÁRRAFO OCTAVO AL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Por lo que proponemos una penalidad más elevada a los sujetos que haciendo uso de su preparación profesional cometen el delito de defraudación fiscal ya que como hemos visto, el detrimento que sufre la Hacienda Pública trae repercusiones devastadoras a la sociedad, por lo que, con base en el fin ejemplificador de la pena, se estaría ante un castigo más justo para estos sujetos, ya que si los delitos de defraudación fiscal en los que intervienen estos profesionistas a los que hemos hecho alusión se aumentara hasta en una mitad, dichos sujetos no alcanzarían su libertad bajo caución y estos delitos tendrían un efecto intimidatorio para todas esas personas que pretenden cometer esta conducta ilícita, tratando con esto de reducir estos delitos de características específicas que se presentan como una problemática actual

cada vez más repetitiva. Por lo que con esta propuesta damos respuesta a nuestra última interrogante.

Por lo tanto, nuestra propuesta concreta consiste en insertar en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, un párrafo octavo, que a la letra diga:

**“Cuando el delito de defraudación fiscal sea cometido por el contribuyente, se trate de persona física o moral, con la participación y asesoría de profesionistas que tengan conocimientos en materia fiscal y utilicen dichos conocimientos para inducir al contribuyente a cometer el delito de defraudación fiscal, la pena que se aplicará a dichos profesionistas se aumentará hasta en una mitad de las que les corresponda, como copartícipes de dicho delito.**

**Debe entenderse como tales profesionistas al contador público, al administrador de empresas, al agente o apoderado aduanales y al abogado fiscalista, así como cualquier persona que, aun sin tener título que lo acredite como cualquiera de los anteriores profesionistas, tenga los conocimientos suficientes para asesorar e inducir a otro a cometer el delito de defraudación fiscal.”**

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** La relación jurídico-tributaria es aquel vínculo que une a dos sujetos diversos, por una parte el sujeto activo que generalmente está representado por el Estado y por el otro el sujeto pasivo que es el contribuyente, respecto de haber generado múltiples consecuencias jurídicas con la conducta de uno de ellos, en concreto, la conducta del sujeto pasivo de dicha relación. Dichas consecuencias se traducen en el nacimiento, modificación, transmisión y/o extinción de derechos y obligaciones, pero todo ello en materia tributaria.

**SEGUNDA.-** La obligación jurídico-tributaria puede adoptar diferentes formas, constituyendo su propósito fundamental el pago de una prestación en dinero o en especie, la cual se define como obligación sustantiva. Las obligaciones formales son las que coadyuvan al cumplimiento de la obligación sustantiva con las cuales los contribuyentes y responsable solidarios deben realizar determinados actos y actuaciones y/o tolerar en su caso, las facultades de comprobación y/o ejecución por parte de la administración tributaria.

**TERCERA.-** El fundamento legal de la contribuciones se encuentra en nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV, la cual señala la obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes. De acuerdo al mandato señalado, el fisco, como sujeto activo en la relación jurídico-tributaria, esta representado por cuatro entidades que son: el Gobierno Federal, el Distrito Federal, el Gobierno Estatal y el Gobierno Municipal, mientras que el sujeto pasivo es el contribuyente que asume la

posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.

**CUARTA.-** El Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo, refiere que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Así, la obligación sustantiva nacerá a la vida jurídica en relación a la condición que el contribuyente adquiera en las diferentes formas en que se pueden dar los diversos gravámenes, atendiendo a las formas elegidas por las leyes especiales de cada impuesto para vincular al hecho imponible con el sujeto, por lo que si el sujeto activo, o sea el contribuyente realiza una enajenación de un bien, aplica, por ejemplo la ley del impuesto al valor agregado que en su artículo primero especifica a cargo de quien estará vinculado este gravamen de acuerdo a la actividad que realicen.

**QUINTA.-** La infracción representa todo incumplimiento o inobservancia de las disposiciones fiscales, a lo cual le debe recaer una sanción pecuniaria, mientras que el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, al cual le debe recaer una pena. Asimismo, en la materia fiscal es posible y frecuente que con una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito de la misma naturaleza, los que serán sancionados por autoridades diferentes, a saber: por la autoridad fiscal la infracción y por la autoridad judicial-federal el delito. Las vías mediante las cuales se ventilarán los correspondientes procedimientos son también diferentes: el procedimiento administrativo en el caso de la infracción fiscal, y el procedimiento judicial penal para el delito.

**SEXTA.-** En el caso de nuestro trabajo de investigación, un delito específico en materia fiscales traduce en la evasión, la cual se realiza cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas

ilícitas, es decir, violatorias a la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omita efectuar lo que ordena, pudiendo realizarla de una forma legal o ilegal. La legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales y la evasión es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales.

**SEPTIMA.-** El delito de defraudación fiscal lo comete quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal, esto de acuerdo al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. En este caso, el sujeto activo del delito es aquel sujeto que adecua su conducta a la del tipo penal descrito anteriormente y el sujeto pasivo esta representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria, invirtiéndose los papeles respecto de la relación jurídico-tributaria, ya que ahora el sujeto activo del delito está representado por el contribuyente, que anteriormente era sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; mientras que el sujeto activo que estaba representado por el fisco federal en dicha relación, ahora es sujeto pasivo del delito.

**OCTAVA.-** El dolo en la voluntad es realizar el hecho delictivo teniendo plena conciencia del mismo y del resultado causado con nuestro actuar, que en este caso seria el menoscabo económico que sufre el erario público. En el delito de defraudación fiscal, el “uso de engaños” o la decisión de “aprovecharse del error del fisco”, corresponde definitivamente a la esfera del “dolo”, a la intencionalidad, a la psique del sujeto activo del delito.

**NOVENA.-** El monto de lo defraudado está estrechamente ligado al grado de vulneración del bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal, que en éste caso es la protección al sistema recaudatorio.

**DECIMA.-** El delito de defraudación fiscal -en la mayoría de los casos- se actualiza por coautoría, puesto casi siempre es el profesionista docto en la materia (contador público, administrador de empresas, agente y/o apoderado aduanales, abogado fiscalista, etcétera) el que asesora al contribuyente en la presentación de sus declaraciones ante la autoridad hacendaria, ya que no es el obligado principal. Por lo tanto, para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa conjuntamente. Para ello será necesario que exista como resultado el beneficio indebido y que éste se refleje en el aumento patrimonial del contribuyente, el contador administrador de empresas, dictaminador y/o asesor fiscal, o se demuestre la participación de ellos en el ilícito en comento.

**DECIMAPRIMERA.-** Respecto del grado académico, concluimos que éste y la preparación intelectual de un profesionista, le permite cumplir con mayor facilidad con sus obligaciones tanto sustantivas como formales; sin embargo, debemos admitir que en muchas ocasiones se sirve de dicho grado y preparación intelectual para obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federa. En otras palabras, los profesionistas mencionados en la conclusión anterior se convierten en sujetos activos del delito de defraudación fiscal por el hecho de conocer las formas de cometer el ilícito en comento y, por tanto, de realizar la conducta ilícita con mayor facilidad, conducta que se traduce en una mayor gravedad y ofensa no sólo para el fisco federal sino incluso para la propia sociedad.

**DECIMOSEGUNDA.-** Por lo que nuestra propuesta concreta consiste en insertar en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, un párrafo octavo, que a la letra diga:

**“Cuando el delito de defraudación fiscal se cometido por el contribuyente, sea persona física o moral, con la participación y asesoría de profesionistas que tengan conocimientos en materia fiscal y utilicen dichos conocimientos para inducir al contribuyente a cometer el delito de defraudación fiscal, la pena que se aplicará a dichos profesionistas se aumentará hasta en una mitad de las que les corresponda, como copartícipes de dicho delito.**

**Debe entenderse como tales profesionistas al contador público, al administrador de empresas, al agente o apoderado aduanales y al abogado fiscalista, así como cualquier persona que, aún sin tener título que lo acredite como cualquiera de los anteriores profesionistas tenga los conocimientos suficientes para asesorar e inducir a otro a cometer el delito de defraudación fiscal .”**

**DECIMOTERCERA.-** Por lo que en este trabajo de investigación, hemos llegado a la determinación de que es importante el planteamiento que señalamos, por que con ello aportamos una posible solución a la problemática que nos ataña, es decir, el delito de defraudación fiscal, y así en la medida de lo posible erradicar este ilícito, que a toda la sociedad afectado que, la defraudación fiscal significa una merma en los ingresos del Estado y esto se traduce en una disminución en los satisfactores que debe

cumplir el Estado para satisfacer el bien común, sin embargo, como se observa a lo largo del trabajo de investigación, nosotros nos avocamos al estudio de las conductas de aquellos profesionistas que utilizando su conocimiento, no en beneficio de la sociedad sino en su perjuicio, logran que los contribuyentes lejos de cumplir con sus obligaciones tributarias, evadan dicha obligación, propiciando con su ejemplo que los particulares desconozcan las leyes para su beneficio personal en detrimento de la legalidad. Por lo tanto concluimos que debe aumentarse la penalidad para este tipo de profesionistas.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, Delitos Especiales, Sexta edición, Porrúa, México, 2001, p. 696.
2. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Novena edición, Themis, México, 1994, p. 484.
3. BERLIRI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1964, p. 345.
4. CASTELLANOS, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Trigesimooctava edición, Porrúa, México 1997, p. 363.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal, Iure Editores, México 2001, p.466.
6. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, Ediciones Fiscales ISEF, México 2001, p 310.
7. DELGADILLO GUTIERREZ Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Limusa, México 1993, p. 198.
8. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Decimoctava edición, Porrúa, México 1994, p. 481.
9. DE PINA Rafael y DE PINA VARA Rafael, Diccionario de Derecho, Vigésimoquinta edición, Porrúa, p. 320.
10. FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Vigésimosexta edición, Editorial Porrúa, México 1985 p. 294.

11. FONROUGE, Giuliani, Derecho Financiero, De palma, Buenos Aires, 1987, T. I, p. 492.
12. GARCIA RAMÍREZ, Sergio, y ADATO DE IBARRA, Victoria, Prontuario del Proceso Penal Mexicano, Porrúa, México, 1980, p. 324.
13. GIORGETI, Armando. La Evasión Tributaria. V.I. Editorial De palma. Buenos Aires, 1917. p. 215.
14. GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho Penal Mexicano, octava edición, Porrúa, México, 1981, p. 380.
15. GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, Los Delitos Fiscales, Pereznieto editores, México, 1995, p.206.
16. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Tercera Edición, Segunda reimpresión, ECASA, México 1993, p. 164.
17. J. M. Martín, Derecho Tributario General, De palma. Buenos Aires, 1986, p. 213.
18. MABARAK CARECEDO, Doricela, DERECHO FINANCIERO PÚBLICO, Mc Graw Hill, México 1995, p. 247.
19. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, El Delito de Defraudacion Fiscal, Porrúa, México, 2001, p 314
20. QUINTANA VALTIERRA Jesús, et al. Derecho Tributario Mexicano, Cuarta edición, Trillas, México 1999, p. 268.

21. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda edición, Harla, México 1986, p. 309.
22. SODI, Franco, El Cuerpo del Delito y la Teoría de la Tipicidad, criminalia, México, 1942, p. 451.
23. TARANTINO R. Jacinto, Finanzas Públicas y Desarrollo Económico, Ediar S.A. Editores, Buenos Aires, 1961, p 377.
24. URBINA NANDAYAPA, Arturo, Los Delitos Fiscales en México, Sicco, México 1994, p. 176

## **BIBLIOGRAFÍA PARA REDACCIÓN DE TESIS.**

25. ESCAMILLA, C., Gloria Manual de Metodología y Técnicas Bibliográficas, Tercera Edición Aumentada 1982, Segunda Reimpresión, Editorial Instituto de Investigaciones Bibliográficas UNAM, México, 1988. P. 161.
26. ESCALANTE, Beatriz, Curso de Redacción para Escritores y Periodistas, Cuarta Edición Corregida, Editorial Porrúa, México, 2000, P.344.
27. GUITRON FUENTEVILLA, Julian, Tesis, editorial Promociones Jurídicas y Culturales, México, 1991, P. 288.
28. LARA SÉNZ, Leoncio, Procesos de Investigación Jurídica, Quinta Edición, Editorial Porrúa, UNAM, México, 2000, P. 263.
29. ROSAS ROMERO, Sergio, LA TESIS POR INVESTIGACIÓN, Grupo Editorial Universitario, 2001, P. 35.

# LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal del la Federación
3. Ley del Impuesto sobre la Renta
4. Ley del Impuesto al Valor Agregado
5. Código Penal Federal
6. Código de Procedimientos Penales Federales
7. Ley General de Sociedades Mercantiles

## **OTRAS FUENTES**

Buscador en Internet: [www.google.mx](http://www.google.mx).