

40721
128
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
" CAMPUS ARAGON "**

**"ANÁLISIS DEL DELITO DE LA DEFRAUDACIÓN
FISCAL EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA"**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :
LUIS BERNABÉ DÍAZ MARTÍNEZ**

**ASESOR:
LIC. MARÍA GRACIELA LEÓN LÓPEZ**

MEXICO 2003

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA
DE
ORIGEN

DEDICATORIA

TESIS COM
FALLA DE URGEN

*"...Cuidaré mi libertad,
porque el hombre debe de ser libre,
el juez será mi conciencia.
Cuidaré tu honor y tu nombre,
porque tu honor y tu nombre,
son mi única herencia..."*

A mi Padre, Bernabé Díaz Quiroga..

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*"... Todo lo que soy y sea,
todo lo que tengo y tenga
te lo debo y deberé a ti..."*

A mi Madre, Natalia Martínez Velásquez.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*"...El mejor de los regalos que me dio la vida
es poder ser tu hermano..."*

A Xóchitl Díaz Martínez.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

AGRADECIMIENTOS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Al Jefe, Lic. Marco Polo Bernáldez Reyes, por sus conocimientos, por su tiempo, por su enseñanza, por su apoyo incondicional, por heredarme el gusto por el difícil oficio de investigador y sobre todo, por su amistad, sin usted no hubiera sido posible la realización de este trabajo; ¡se sufre, pero se aprende, gracias Maestro!.

*A Oscar Alcántara Álvarez, un hermano
es un amigo que la vida te da,
un amigo es un hermano que tu eliges.*

*A Toño, Carlos, Luis, Alma, Myrhge y todos los que
compartieron conmigo las mil batallas emprendidas
en mi etapa como universitario.*

*A Platón González Lugo, Por demostrarme lo que es
una verdadera amistad fraterna y sincera.*

*A Lucero Rodríguez García, por todo lo que ha hecho
por mi y su amistad tan valiosa.*

*A Gabriela Karina Romero López, por brindarme la
oportunidad de conocerla, por su cariño, su alegría y todo lo que
la hace ser como es, con todo mi amor para ella.*

***A Roberto Castellanos M., por todas las aventuras
que hemos vivido juntos y por su amistad incondicional.***

***A José, Rosario y Lorena Castellanos M., por
brindarme sus conocimientos y su amistad
cada vez que los he requerido.***

***A Pavel, Víctor, Daniel y demás integrantes del equipo
Olimpus, por la confianza que han depositado en mi, los consejos
que me han pedido y todo lo que hemos vivido juntos.***

***A Saribeth Coria Palacios, ¡hasta siempre encanto,
hasta siempre Sarava!***

***A Erika Edith Moreno Tapia, Por
su amistad a pesar de todo.***

***A Gabriela Esqueda López, por compartir conmigo
momentos amargos y felices en la mejor etapa de nuestras vidas,
no olvidaré lo vivido a su lado.***

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*A Gandy Santamaría C., por su amistad y apoyarme
para que realizará este trabajo.*

*A Lucrecia D., Ileana A. Lizzette R. y Nallely R., por
el placer de haberlas conocido.*

*A la tres veces Heroica Escuela Nacional
Preparatoria 3, por el carácter y personalidad forjados dentro de
sus instalaciones.*

*A la Escuela Nacional de Estudios Profesionales
Campus Aragón, por darme una profesión, amigos y
conocimientos para toda la vida.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México, por
haberme dado el privilegio de pertenecer a ella, misma que
defenderé hasta el último día de mi vida.*

*A la F.E.D.F.F., a cargo de la Lic. Martha Eugenia
Vilchis Martínez, por tolerarme y haberme dado la oportunidad
de haber pertenecido a esa área a su digno cargo.*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*A la Mesa 4 y a todos los que han formado parte de ella, este trabajo es reflejo de algo que de alguna u otra forma me enseñaron y ahora se encuentra plasmado aquí, fraternalmente a:
Lic. María Elena Carrera Cazares, Luz María Contreras Murguía, Alejandra Veraza y Romero y Corina Sánchez Caballero.*

A la FESP a cargo del Lic. Nicolás Hernández Mendoza y a la Mesa 3 a cargo del Lic. Héctor Mata Osante por el trato y la ayuda que siempre he recibido de su parte.

A la Dirección General del Ministerio Público Especializado "C" de la Procuraduría General de la República, Por los conocimientos otorgados, por la experiencia adquirida en sus instalaciones, respetuosamente.

A mi Asesor de Tesis Lic. Graciela León López Por los conocimientos que obtuve en sus clases, por su comprensión, disposición y por brindarme todas las facilidades para llevar a cabo este trabajo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*"Si los alumnos son la materia
o mejor, la esencia vital de la UNAM
y los maestros el espíritu creador,
por ello y en definitiva,
"los alumnos son lo que los maestros forman",
salvo algunos "Rebeldes Superiores"
que se resisten a la hosquedad y se forman:*

ORGULLOSAMENTE SOLOS"

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



INDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I : ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

1.1 Época antigua.....	1
1.2 Época Prehispánica.....	3
1.3 Época Colonial.....	4
1.4 Época Independiente.....	9
1.5 El Código Fiscal de 1938.....	11
1.5.1. La Reforma del 29 de diciembre de 1948.....	13
1.6 La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal del 30 de diciembre de 1947.....	14
1.7 El Código Fiscal de 1981.....	16

CAPITULO II: TEORIA GENERAL DEL DELITO (ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DEL DELITO).

2.1 Concepto de delito.....	17
2.1.1 Presupuestos del delito.....	19
2.1.2 Presupuestos generales.....	19
2.1.3 Presupuestos especiales.....	20
2.1.4 El sujeto activo.....	20
2.1.5 Sujeto pasivo.....	27
2.1.6 Objeto material.....	29
2.1.7 Objeto jurídico.....	29
2.2. Conducta o Hecho.....	31
2.2.1 Acción.....	32
2.2.1.1 Elementos de la acción.....	33
2.2.2 Omisión.....	35
2.2.2.1 Clases de omisión.....	36
2.2.3 Aspecto negativo: Ausencia de conducta.....	38
2.3 Tipicidad.....	39
2.3.1 El tipo.....	40
2.3.2 Elemento subjetivo.....	42
2.3.4 Aspecto negativo: Atipicidad.....	43

L

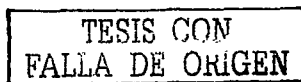
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.3.5 Ausencia de tipo.....	43
2.3.6 Causas de atipicidad.....	44
2.3.7 Consecuencias de la atipicidad.....	45
2.4 Antijuricidad.....	45
2.4.2 Aspecto negativo: Causas de justificación.....	47
2.5 Imputabilidad.....	48
2.5.1 La responsabilidad.....	49
2.5.2 Aspecto negativo: Inimputabilidad.....	50
2.6 Culpabilidad.....	50
2.6.1 Formas de culpabilidad.....	51
2.6.2 El dolo.....	51
2.6.2.1 Tipos de dolo.....	53
2.6.5 Aspecto negativo: Inculpabilidad.....	54
2.6.6 El error.....	55
2.6.7 La no exigibilidad de otra conducta.....	57
2.7 Punibilidad.....	58
2.7.4 Variación de la pena.....	59
2.7.5 Aspecto negativo: Excusas absolutorias.....	60
2.8 Condiciones objetivas de punibilidad.....	61
2.8.1 Aspecto negativo: Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad.....	62

**CAPITULO III: ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA
AVERIGUACIÓN PREVIA**

3.1 Concepto de defraudación fiscal.....	64
3.1.1 Tipicidad en el delito de defraudación fiscal.....	65
3.1.2 Los sujetos.....	68
3.1.3 Culpabilidad del delito.....	69
3.2 Defraudación fiscal calificada.....	70
3.3 Defraudación fiscal equiparada.....	72
3.4 Concepto de averiguación previa.....	82
3.4.1 Titular de la averiguación previa.....	83
3.4.2 Fundamentos legales del Ministerio Público.....	83
3.4.3 Los delitos federales.....	84
3.4.4 Delitos previstos en leyes federales.....	86
3.5 La autoridad facultada para interponer querellas en el delito de defraudación fiscal.....	87
3.5.1 La querella.....	89

M



3.5.2 La declaratoria de perjuicio.....	91
3.5.3 La visita domiciliaria.....	94
3.5.4 Autocorrección fiscal.....	101
3.5.5 La función investigadora del Ministerio Público.....	102
3.5.6 La creación de la F.E.D.F.F.....	103
3.5.7 La función de la Mesa Investigadora.....	107
3.5.8 Las diligencias practicadas por el Ministerio Público de la Federación encaminadas a la comprobación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad..	108
3.5.9 La Consignación.....	111

CAPITULO IV: PROPUESTAS

4.1 Personas físicas: La responsabilidad de los contadores.....	115
4.2 Personas morales: La intervención de la empresa.....	122

**CONCLUSIONES
BIBLIOGRAFÍA**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

INTRODUCCIÓN

En México se ha vivido una falta de cultura fiscal, esto se refleja en el incremento de querrelas interpuestas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Ministerio Público de la Federación, que en la mayoría de los casos se traduce en un ejercicio de la acción penal en contra de un contribuyente.

El ilícito a estudio en el presente trabajo, es uno de los pocos ilícitos que se podría tratar en algunos casos con alguna medida de seguridad o pena alternativa, en virtud de que el sujeto activo de este delito, será un contribuyente que produce mediante algún acto o actividad riqueza para el país, ya que éstos impuestos son de suma importancia para el desarrollo del país, de los cuales se derivan beneficios para la población en general y si los deja de generar se lesionará el Erario Federal.

Este delito es de jurisdicción federal, por lo tanto desconocidas para la mayoría de los abogados postulantes, el grueso de los contribuyentes involucrados con la probable realización de este ilícito buscan la asesoría de un abogado penalista, pero olvidan que este delito en particular tiene sus propias características y que se llevará dentro del ámbito tributario.

Otro error en el que incurre el contribuyente es buscar los servicios de un abogado fiscalista, sin conocimiento o muy poco conocimiento de la materia penal, que no podrá defender correctamente al contribuyente en la Averiguación Previa y en el general en el proceso penal ante la instancia correspondiente.

En el presente trabajo se dará un esbozo general de los que es el delito de defraudación fiscal, desde el momento en que se inician las facultades de comprobación por parte de la Autoridad Hacendaria, la

declaratoria de perjuicio la querrela presentada ante el Ministerio Público de la Federación y Su oportuna intervención en el ejercicio o abstención de la acción penal, así mismo un análisis minucioso de cada una de las conductas que traen como consecuencia este delito, sus equiparables y calificativas que se contemplan en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

De la misma forma se analizará la oportuna creación de la Fiscalía Especializada para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero que cabalmente cumplen con una correcta procuración de justicia en este delito en particular.

0

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO I: EVOLUCION HISTORICA

I.1 EPOCA ANTIGUA:

Es en esta época cuando se inician las primeras civilizaciones, en las cuales para poder desarrollarse tuvieron como principio el bienestar común, los mas fuertes sometían a los mas débiles para poder así obtener bienes y servicios (lo que hoy llamamos contribución). esto permitió que surgieran las primeras sociedades organizadas, en las cuales había un representante o líder llamado soberano, que era el encargado de distribuir las contribuciones para determinados fines dentro de la comunidad, servicios específicos o directamente a él en calidad de vasallaje.

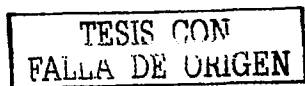
Las contribuciones casi siempre excesivas, mantenían una gran injusticia, ya que no eran equitativas, al no existir medio de impugnación alguno recurrían a medios de defensa tales como la ocultación de sus bienes o de ellos mismos (en el caso de los servicios) o a la fuga, para huir de alguna acción emprendida por el soberano; en los casos extremos se recurría a la violencia para defender su patrimonio. Al ya existir la obligación de contribuir, también existe la posibilidad de no poder cubrir el adeudo por parte del sujeto pasivo, esto dará motivo para su cobro por parte del sujeto activo, dando como consecuencia una sanción tal y como se verá a continuación con los primeros ordenamientos que incluyeron un apartado especial para la prisión por deudas y que constituye el antecedente mas directo de la defraudación fiscal:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

a) BABILONIA: Dentro de las Leyes Babilónicas, haremos mención a la mas importante que fue el Código de Hamurabi, haciendo referencia en la parte de adeudos de pagos, no se establecen condenas de cárcel o privativas de libertad pero se usaban como medios de pago. responder con sus bienes o con su trabajo o el de su familia, además para el caso de que tuviera que pagar con su trabajo este no podía exceder de tres años. al concluir éste, la deuda quedaba saldada de forma automática. el Código de referencia establece: "...117. Si un señor ha sido apremiado por una deuda y (si este) ha dado por la plata (de su deuda) y entregado a servicio a su esposa, su hijo y su hija, durante tres años trabajarán en la casa de su comprador y acreedor; al cuarto recobrarán su libertad.". entendiendo que el número de personas entregadas en servicio variaba de acuerdo a la deuda...".

b) HEBREOS: En la Sociedad Hebrea se encuentra una clara y marcada similitud con el contenido en el Código de Hamurabi, ya que como lo hemos visto, el deudor se encontraba en servidumbre por un periodo de tres años, siendo liberado al cuarto, dentro de la Biblia se consagra esta misma obligación, solo que el término es de seis años, quedando liberado al séptimo, el texto establece: "...Cada siete años deberás dar perdón. Esta es la manera del perdón: el acreedor perdonará al deudor el préstamo con que éste quedó obligado; ya no lo exigirá a su prójimo, ni a su hermano, porque el perdón del señor ha sido anunciado...".¹

¹ Deuteronomio 15.1. 2 y 3, versión del Pbro. Agustín Magaña Méndez. Segunda edición. Ediciones Paulinas S.A.



1.2 EPOCA PREHISPANICA:

Después de la fundación de Tenochtitlán, la comunidad se da a la tarea de construir y asentar su territorio, caracterizándose esta etapa por el esfuerzo de todos, tomándose esto como una especie de contribución en servicios para toda la comunidad (todos trabajan para todos). el rey no decretó impuestos, con los años esto constituyó la grandeza de este pueblo.

Cuando Tezozomoc se hace proclamar rey de Acolhuacan y señor de toda la tierra, envía a los pueblos (Chichimeca y Acolchahuac) emisarios a fin de comunicarles su voluntad de acudir ante él para dar sus tributos y en caso de alguna controversia el mismo resolverla, estos tributos fueron establecidos por Tezozomoc a su libre albedrío, con lo que podemos distinguir que en esta etapa las contribuciones ya no eran del pueblo para el pueblo, sino que se trataban de tributos ofrecidos por los vasallos obtenidos mediante conquista bélica, dichos impuestos no eran individuales, eran generales, Tezozomoc imponía determinada cantidad de cosas para el pueblo, cabe señalar que los tributos eran establecidos sin tomar en cuenta la posibilidad del pueblo para pagarlos, es decir se actuaba con mucha arbitrariedad.

Cuando Acamapichtliin sube al poder y hasta el mandato de Moctezuma inician los grandes cambios en Tenochtitlán, ya que la expansión bélica y comercial logra un buen resultado, conquistando otras ciudades y pueblos, esto se traducía en grandes distancias desde un pueblo hasta Tenochtitlán, lo cual da origen a la designación de jefes o

caciques encargados de alguna región o en su caso de una ciudad, esto con el fin de ser ellos los encargados de recaudar los tributos (podemos decir que es el primer antecedente de la desconcentración administrativa): también podemos mencionar que los tributos ya no eran impuestos al arbitrio del soberano si no atendiendo a los productos del lugar, la extensión territorial, las posibilidades del pueblo, etc.²

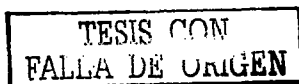
Cabe hacer mención que en cuanto a la administración de justicia la Audiencia General de Texcoco, se encargaba de entre otros de los "TRIBUTOS REALES", estos se sometían al estudio de ésta, resolviendo los problemas que surgían tanto de la imposición, como de la recaudación de los tributos.

1.3 EPOCA COLONIAL:

Cuando Colón llega a América es apercibido por la Corona Española de el pago de cargas tributarias que se han de pagar, así se ve obligado a ser el primer recaudador de impuestos en América, con este cargo concédido también se le otorga el de juez, para poder resolver las controversias sobre el reparto de oro, plata y demás mercancías.

A pesar de esto, es Hernán Cortes quien instaura los impuestos, al quedar como máxima Autoridad durante los primeros años de la Conquista, tenía facultades para impartir justicia (incluyendo la materia tributaria), haciendo esto de muy mala manera, ya que él había ido a

² González Rodríguez Alfonso, "La Justicia Tributaria en México". Editorial Jus, primera edición, México, 1992, Página 23.



América para colonizar no para impartir justicia, por lo tanto, decidió repartir a su gente tierras e indígenas (esclavos). para ser ellos los encargados de recolectar los impuestos de los nativos para el Emperador Español, realizando la recaudación a su libre albedrío, sin importarles el perjuicio que pudieran tener sus nuevos vasallos.

En la Ley Primera, Titulo Quinto, Libro VI de la "RECOPIACION DE LEYES DE LOS REYNOS DE LAS INDIAS", establece el pago de impuestos por vasallaje, misma que a la letra dice: *"...Ley Primera. Que repartidos y reducidos los Indios, se les persuada, que acudan al Rey con algún moderado tributo, porque es cosa justa y razonable, que los Indios, que se pacificaren, y reduxeren á nuestra obediencia, y vasallaje, nos sirvan, y den tributo en reconocimiento del señorío, y servicio, que como nuestros súbditos, y vasallos deve, pues ellos también entre si tenían también costumbre de tributar á sus Tecles, y Principales. Mandamos que se les persuada á que por esta razón nos acudan con algun tributo en moderada cantidad de los frutos de la tierra, como, y en los tiempos, que se dispone por las leyes deste titulo. Y es nuestra voluntad, que los españoles, a quien por Nos, ó nuestro poder huviere, se encomendaren, lleven estos tributos, porque cumplan co las cargas, á que estan obligados, reservando para nos las Cabeceras, y Puertos de Mar: y las demas Encomiendas, y Pueblos, incorporados, y que se incorporen en nuestra Real Corona..."*

Con el tiempo al crearse la figura de los Jueces de Residencia, cambia radicalmente la impartición de justicia, estos eran enviados por la Corona española y se encargaban de calificar la gestión de los

funcionarios en la Nueva España, si encontraban alguna anomalía se iniciaban el proceso en contra del funcionario, practicaban las diligencias que consideraban necesarias y pronunciaban sentencia (podía ser apelada), en lo referente a los impuestos dieron la oportunidad a los vasallos de presentar Queja en contra de las arbitrariedades cometidas por el cobro excesivo de impuestos y contribuciones.

Para establecer una mejor impartición de justicia y organización administrativa en la Nueva España, así como para evitar la corrupción y reducir al mínimo las arbitrariedades cometidas, la Corona Española creó tanto en España como en la Nueva España diversas Instituciones en las que destacan:

a) EL CONSEJO REAL DE LAS INDIAS: Creado en 1542, tenía residencia permanente en la Corte Española, con facultades Legislativas y Jurisdiccionales (en las distintas instancias), dentro de las facultades para legislar se empezaron a consagrar distintos principios para la formación, abrogación y derogación de leyes tales como:

- 1.- Las Leyes no pueden revocarse y cambiarse sin necesidad.
- 2.- Para poder legislar, debían conocer bien la materia motivo a legislar.
- 3.- Para efectos de Gobernación los acuerdos se hacían por mayoría de votos, en caso de empate, se tomaba en cuenta el voto de los consejeros que no hubieran asistido el día de la votación en una nueva y

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

si persistía el empate, se consultaría al Rey, para que tomara la resolución que conviniera.

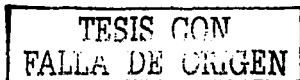
4.- Para nuevas leyes o revocar antiguas, no bastaba la mayoría de los votos, si no las dos terceras partes de los votos de los consejeros.

5.- No se podía proponer parientes para una Audiencia.

Cabe señalar que el Consejo Real de las Indias solo radicó en España.

b) LAS AUDIENCIAS: Su nombre original era Audiencia y Chancillería Real de la Nueva España, creada en 1527, entrando en funciones al año siguiente, para integrarla, el Rey designó a cinco Ministros, denominados Oidores (aunque solo tres entraron en funciones ya que los otros dos fallecieron), quienes lo representaban en la administración de justicia. Alfonso González Rodríguez nos dice "... Tenían facultades administrativas y jurisdiccionales y, entre éstas, las de conocer en segunda instancia de las apelaciones o súplicas interpuestas contra las sentencias de los jueces inferiores de su distrito³...", esta primera Audiencia fracasó, ya que los Oidores eran personas muy corruptas y deshonestas, por lo que se ganaron el repudio de la clase dominante y la censura del clero en la Nueva España, por lo que el Monarca tuvo que designar otra Audiencia (en 1530), esta contó con grandes personalidades de la época (como Vasco de Quiroga) y se

³ González Rodríguez Alfonso. "La Justicia Tributaria en México". Op. Cit., Pág. 59.



encargó de moderar los tributos e impartir justicia a los agraviados por los excesivos impuestos.

La Corona Española giraba instrucciones en repetidas ocasiones para que la Audiencia protegiera a los indios, a fin de que estos tuvieran un buen trato y una rápida resolución en sus asuntos, así mismo se encargaba de enviar informes sobre el debido cumplimiento de las Leyes y Ordenanzas, dictadas por el Monarca.

Al ser este un Órgano Colegiado, daba pie a mucha controversia en los asuntos, viéndose reflejado en el retardo de la Administración de justicia, por lo que la Corona Española decidió optar por un Órgano Unitario, con mayor Autoridad por lo que la Audiencia y Chancillería Real de la Nueva España concluyó sus funciones el 1534, dando paso a la figura del Virrey.

c) EL VIRREY: Al terminar la Segunda Audiencia (1534) la Corona Española Instaura una figura Unitaria, con mayor Poder, así da nacimiento a la figura del Virreinato, nombrándose a uno en el Reino del Perú y otro en el Reino de la Nueva España.

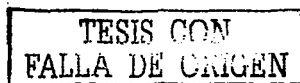
Entre sus Facultades se encontraban las de Gobernador general, Capitán general y de Justicia (Presidente de la Audiencia), para efectos de éste estudio es preciso señalar que también era el Superintendente de la Real Hacienda, contando con todas las atribuciones en materia de pago de impuestos y también se encargaba de administrar el Patrimonio Real.

1.4 ÉPOCA INDEPENDIENTE

Desde el momento en que Hidalgo tomó las armas para lograr la independencia de la Nueva España, tratando de lograr justicia en diferentes aspectos, destacó la excesiva carga tributaria que a los indios, mestizos, criollos y en general, a toda la población de las clases bajas se les imponía; en el manifiesto publicado por Hidalgo en 1810, en el apartado referente a las contribuciones estableció el cese de contribuciones y tributos, respecto de las castas que lo pagaban.

Morelos por su parte en 1813 publicó su manifiesto denominado "LOS SENTIMIENTOS DE LA NACIÓN", en el que, en la parte referente a este estudio, establecía que se suprimieran la infinidad de tributos pagados por las clases bajas, así como las demás imposiciones puestas por la Corona Española tales como los Estancos.

a) **LA CONSTITUCIÓN DE APATZINGAN:** Mediante ésta se decretó la Libertad de la entonces llamada "AMÉRICA MEXICANA", antes de ser promulgada el 22 de octubre de 1814, se publicó un manifiesto, que contenía las disposiciones más importantes de la antes mencionada, como son: la división de poderes, las excesivas facultades del Congreso, la perpetuidad en los empleos y la exclusión de los gobiernos personales, así mismo establecía en lo referente a los impuestos que "las contribuciones no son extorsiones, sino donativos", para lo anterior, en el artículo 41 de ese ordenamiento se establecía: "Entre las obligaciones de los ciudadanos para con la patria, están: Una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio



voluntario de los bienes y de las vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo”.

b) LA CONSTITUCIÓN DE 1824: Esta Constitución que fue la primera que se puede decir nacida en la total independencia del país, no aporta grandes cambios, simple y sencillamente su objetivo fue darle forma al Gobierno y a sus Instituciones, así como confirmar la independencia; no establece medidas para el pago de impuestos, ni contribuciones al gasto público por parte de los ciudadanos, solo en un pequeño apartado establecía que el Congreso tenía facultades para fijar los gastos generales y la forma de recaudar las contribuciones para cubrirlos.

c) LA CONSTITUCIÓN DE 1857: Entre las disposiciones más importantes que consagró esta Constitución para efectos de éste estudio cabe resaltar las siguientes:

- 1.- Nadie puede ser apresado por deudas de carácter puramente civil.
- 2.- La obligación de todo mexicano a contribuir al gasto público, proporcional y equitativamente.
- 3.- Inscribirse en el Padrón de su municipalidad manifestando la propiedad que tiene, industria, profesión o trabajo con el que subsiste.
- 4.- La facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de gastos de la Federación.

1.5 EL CÓDIGO FISCAL DE 1938

Este Código promulgado el 30 de diciembre de 1938, le otorga facultades de sanción de carácter administrativo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las penas impuestas por delitos contenidos en este ordenamiento legal eran facultad de los tribunales estos delitos se encontraban contemplados en el artículo 232, mismo que a continuación transcribimos:

“... artículo 232.- Se incurre en delito para los efectos de este Código y de las leyes fiscales, en cuales quiera de los siguientes casos:

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

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

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

IV. Cuando los empleados oficiales vendan o pongan en circulación estampillas impresas en la forma señalada en la fracción I o se adhieran esas estampillas en documentos o libros, para el pago de

alguna prestación fiscal con conocimiento de que no son las emitidas legalmente.

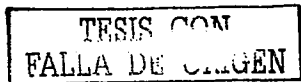
V. Cuando los empleados oficiales vendan o pongan en circulación o adhieran en documentos o libros para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas a que se refiere la fracción III.

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

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

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

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



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

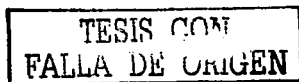
XI. Cuando se adhieran documentos o libros para pagar alguna prestación fiscal, estampillas emitidas legalmente, cuyo valor resulte alterado en perjuicio del fisco.

De lo anterior es notoria la falta de sanción penal para la Defraudación Fiscal, ya que, el artículo no la tipifica dentro de los delitos fiscales, por esta razón fue modificado mediante la reforma del veintinueve de diciembre de 1948.

1.5.1. LA REFORMA DEL 29 DE DICIEMBRE DE 1948.

El decreto del 29 de diciembre de 1948, ordenó la modificación del Código Fiscal de 1938, mediante el cual en dicho Código se creó un apartado especial para el delito de Defraudación Fiscal quedando de la siguiente manera: "...artículo 270.- Comete el delito de defraudación fiscal, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose del error, omite parcial o totalmente el pago de los impuestos..."

En este apartado ya se establecían diversos criterios para que se pudiera comprobar este ilícito, como la declaratoria de Perjuicio causado al Erario Federal por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a petición de ésta, sobreseer el proceso en el caso de que se



pagaran las prestaciones fiscales antes de que el Ministerio Público formulara conclusiones.

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

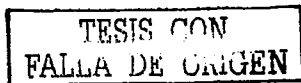
El 30 de diciembre de 1947 entró en vigor esta Ley, sin que se estableciera un Apartado especial sobre Defraudación Fiscal, pero ya contemplaba en una de sus fracciones "LA OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE PAGO DE IMPUESTOS", como "DELITO DE DEFRAUDACIÓN IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL", tal y como lo veremos a continuación.

Esta Ley en su primer artículo consignaba lo siguiente:

"...Artículo 1º.- Para los efectos de esta ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Si bien es cierto esta ley todavía no nos hablaba de Defraudación Fiscal propia mente, ya nos otorgaba un concepto cercano a ella, así

como de su equiparable y de diversos delitos que se denominarían en un futuro Delitos Fiscales.

1.7 EL CODIGO FISCAL DE 1981

Nuestro actual Código Fiscal publicado el 31 de diciembre de 1981, que entró en vigor el 1° de enero de 1983, contempla en el Título IV Capítulo II a los Delitos Fiscales, regulando el procedimiento que se debe de llevar en cada uno de estos por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este Código que es el que en la actualidad se encuentra en vigor, nos señala los casos en los que se requiere Querrela y Declaratoria de Perjuicio, que mas adelante y en un apartado especial veremos.

Cabe resaltar que para efectos de este trabajo de investigación el Delito de Defraudación Fiscal se encuentra previsto y sancionado en los artículos 108 y 109 de este ordenamiento legal.

CAPITULO II: TEORIA GENERAL DEL DELITO (ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DEL DELITO)

2.1 CONCEPTO DE DELITO:

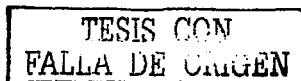
Existen infinidad de definiciones como autores y escuelas hay, el maestro Castellanos Tena dice que la Palabra delito deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley ⁴

Garófalo estructura un concepto de delito natural viendo en el una parte del sentido moral, que consiste en los sentimientos altruistas fundamentales (probidad y piedad), según la medida en que son poseidos por una comunidad y que es indispensable para la adaptación del individuo en la sociedad, por tal motivo lo definió como "...La violación de los sentimientos altruistas de probidad y piedad en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad..."⁵

Por su parte Carrara distinguió al delito de otras infracciones no jurídicas y precisó sus elementos más importantes definiéndolo como "...Una infracción a la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del

⁴ Castellanos Tena Fernando, "Lincamientos Elementales de Derecho Penal", trigésimo novena Edición, Editorial Porrúa S.A. México 1985, pág. 125.

⁵ Ibidem, pág. 126.



hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso...”.

Carrara excluye de la tutela penal al pensamiento y limita el concepto de acción al acto realizado por el ser humano único dotado de voluntad, acto de naturaleza positiva o negativa, con lo cual incluye en la definición la actividad o inactividad, el hacer o no hacer, la acción u omisión, formas de manifestación de la conducta.

La imputabilidad moral fundamenta la responsabilidad del sujeto y por último la calificación dañosa (políticamente) de su verdadero sentido a la infracción de la ley y a la alteración de la seguridad de los ciudadanos para cuya garantía fue dictada.

Luis Jiménez de Asúa define al delito como: “...El acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal...”.

Eugenio Cuello Calón por su parte nos dice que: “...Delito es una acción humana, antijurídica, típica, culpable y punible...”.

Para Edmundo Mezger: “...Delito es una acción típicamente antijurídica y culpable...”.

Máx Ernesto Meyer afirma que: "...El delito es un acontecimiento típico, antijurídico e imputable..."⁶

El artículo 7 del Código Penal Federal establece: "...Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales..."

2.1.1 PRÉSUPUESTOS DEL DELITO

Para que pueda existir un delito se requiere la concurrencia de determinados sujetos y circunstancias, tanto de hecho como jurídicas, llamados presupuestos del delito.

El maestro López Betancourt define a los presupuestos del delito como: "...aquellos antecedentes jurídicos necesarios para la realización de la conducta o hecho descrito por el tipo penal, de cuya existencia depende el delito..."⁷.

Estos para su estudio se dividen en dos:

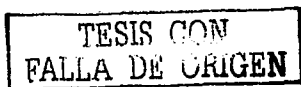
2.1.2 PRESUPUESTOS GENERALES

En estos se encuentran los siguientes:

1.- La Norma Penal, tanto el concepto como la sanción.

⁶ López Betancourt Eduardo, "Teoría del Delito", Segunda Edición Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 1999, página 63.

⁷ Ibidem, pág. 33.



2.- El Sujeto Activo.

3.- El Sujeto Pasivo.

4.- Objeto Material

5.- Objeto jurídico

2.1.3 PRESUPUESTOS ESPECIALES

Dentro de estos encontramos a aquellas circunstancias especiales o únicas de un delito como lo son: La relación del parentesco (para el delito de homicidio en razón de parentesco o relación), La calidad del funcionario (en el delito de peculado) o el ser contribuyente (para el caso del delito de defraudación fiscal).

Cabe señalar que la ausencia de los Presupuestos, implica que sea imposible su adecuación al tipo penal del que se trate, por ende ocasiona la inexistencia del delito.

2.1.4 EL SUJETO ACTIVO

En la actualidad solo el ser humano es la única criatura que puede ser sujeto activo en un delito, en la antigüedad no era raro que algunas Legislaciones culparan a animales o cosas de ser causantes de algún delito, por tal razón podemos decir que solo el ser humano puede delinquir, ya que es el único que posee la capacidad de razonar

y será el sujeto activo cuando realice alguna conducta delictiva o participe en ella.

Según los juristas clásicos y los de la escuela positiva, el delito tiene como primer elemento un sujeto activo que es el hombre.⁸

Los positivistas establecían que “No hay delitos sino delincuentes” y “No hay delincuentes sino hombres”.

Respecto a la calidad del sujeto activo, esta se presenta cuando el tipo penal descrito en la ley, exige determinadas características en el sujeto para que este pueda ser el autor del delito, con esto se originan los denominados delitos especiales o exclusivos.

En cuanto a la participación de los sujetos en la realización de un delito, existen diferentes formas de intervención dependiendo de la participación de cada sujeto, al respecto el Código Penal Federal en su artículo 13 nos dice: “...Son autores o partícipes del delito:

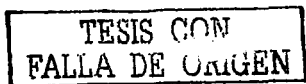
I. Los que acuerden o preparen su realización;

II. Los que lo realicen por sí;

III. Los que lo realicen conjuntamente;

IV. Los que lo lleven al cabo sirviéndose de otro:

⁸ López Blancourt Eduardo, “Teoría del Delito”. Op. Cit., pág. 35.



V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;

VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y

VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo...”.

Cabe señalar que este artículo nos habla de “autores y partícipes”, a lo que Zaffaroni comenta: “...el autor es el creador y ejecutor del delito, quien lleva al cabo el evento delictivo; los partícipes son los ayudantes, quienes colaboran con el autor, pero nunca llevan la plena responsabilidad del evento delictivo...”

El sujeto activo como persona se ha clasificado en:

a) AUTOR MATERIAL: Es el que de manera directa lleva al cabo la conducta delictiva, Ricardo Abarca al respecto nos dice que: “... Autor Material es el que por si mismo ejecuta los actos externos. descritos en la ley como elementos del delito...”

Pavón Vasconcelos establece que: “...Autor Material es quien físicamente ejecuta los actos descritos en la ley. Son Autores en el

orden material y por ello inmediatos, quienes realizan la ejecución de la acción típica...”.

El Código Penal Federal lo define en el artículo 13 fracción II como “los que lo realicen por sí”, con ello nos dice que será el que realiza la conducta típica descrita en la ley penal.

b) COAUTOR: Cuando se comete algún delito y otro u otros intervienen, se les llamara coautor, siendo esta una forma de participación por la que será responsable de su acción, por tal motivo en la coautoría hay imputación de la autoría reciproca en los dos o mas sujetos que intervengan, en la conducta señalada como ilícito en la Ley Penal.

El Código Penal Federal nos da la definición en el artículo 13 fracción III, siendo esta: “...los que lo realicen conjuntamente”.

Es preciso señalar que en los delitos imprudenciales no se presenta la coautoría, ya que no existe un acuerdo entre dos o más individuos para realizar la conducta típica.

Por lo que respecta a los delitos de omisión la coautoría se da al dejar de hacer un deber jurídico que concierne a varias personas.

c) AUTOR INTELLECTUAL: Al especificar nuestra Ley Penal Federal que son responsables de delito: “...Los que acuerden o preparen su realización...” (Artículo 13 fracción I), nos habla del autor

intelectual, ya que este es el que prepara la realización del delito o provoca e induce a otro a cometer el ilícito.

El autor intelectual tiene pleno conocimiento (intención), de que la conducta que provocara será ilícita y la persona instigada que llevara al cabo su ejecución es el autor material.

El autor intelectual no tiene el dominio del hecho, solo actúa culpablemente, ya que para obtener un resultado se vale de otra persona, quien puede cometer o no el hecho delictivo, por esto únicamente lo motiva y lo induce a cometerlo, siendo dicha motivación subjetiva e individual, por lo que no nos puede dar el dominio del hecho. De esta forma quien tiene dicho dominio de éste es el inducido a cometerlo, en virtud de que éste puede o no realizarlo⁹.

d) AUTOR MEDIATO: Es aquel que ordena y dirige a otro a cometer el ilícito, mismo que tendrá el control del hecho y su instrumento será el sujeto inducido al delito que por su conducta desplegada caerá en el supuesto de la atipicidad.

Zaffaroni señala que cuando el autor mediato se vale de quien actúa típicamente o cuando se vale de quien actúa justificadamente, el autor por determinación se está valiendo de la conducta de otro, es decir, que no realiza personalmente el tipo, sino que interpone a otro que realiza la conducta por él. Dado que no realiza directamente la

⁹ López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito". Op. Cit., pág. 42.

conducta típica, esta forma de autoría por determinación se llama autoría indirecta, o más comúnmente autoría mediata.¹⁰

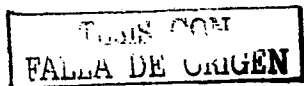
e) CÓMPLICE: Es el que lleva al cabo acciones secundarias e indirectas en la realización de un delito, ofreciendo ayuda, apoyo o alguna conducta que tenga que ver con el ilícito pero que no esté descrita en la Ley Penal como delito.

f) ENCUBRIDOR: Cuando un sujeto oculta a algún responsable de delito, objetos, instrumentos o algo perteneciente al mismo, con el fin de evadir la ley, se está cayendo en la figura del encubridor, algunos autores manifiestan que cuando una persona ayuda al que comete el delito o se aprovecha o disfruta de los resultados materiales que deja éste también cae en esta figura.

Respecto a si la persona moral puede o no ser sujeto activo en la comisión de un ilícito, es bien sabido que solo las personas físicas pueden delinquir, no pueden ser sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia, independientemente de la de sus miembros, razón por la cual, faltaría el elemento conducta, básico para la existencia del delito.

Es preciso aclarar que para que se de el delito se requiere de una acción u omisión, por lo tanto un comportamiento humano que por obvias razones será individual, en la legislación mexicana solo son

¹⁰ Zuffaroni Eugenio Raúl. Tratado de Derecho Penal. Primera edición, tomo IV. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1988. página 319.



capaces de generar responsabilidad penal los seres humanos no así las personas morales, al respecto el Código Penal Federal en su artículo 11 nos señala: "...Artículo 11.- Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública...". En ese sentido nuestra ley es bastante clara al establecer que quien comete el delito será siempre una persona física aún y a pesar de que actúe en nombre y/o representación de una persona moral.

Para el delito de defraudación fiscal será sujeto activo la persona física que omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El tipo de defraudación fiscal no exige ninguna calidad que tenga que tener el sujeto activo, por ello no solo el contribuyente puede ser sujeto activo sino también su representante legal obligado solidario, administrador único o quien tenga esa obligación, esto es también un tercero puede cometer la conducta ilícita.

2.1.5 SUJETO PASIVO

En la comisión de un delito es el sujeto pasivo quien sufre directamente la acción y recaen los actos materiales utilizados en la realización de la conducta ilícita.

Castellanos Tena nos dice. "...El sujeto pasivo del delito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma...".

En un principio cualquier persona puede ser sujeto pasivo en un delito, refiriéndonos a la norma general, pero, al realizar el estudio jurídico de cada uno de los delitos en particular, éste prevé quien será dicho sujeto activo y en que circunstancias (por ejemplo, solo la Federación puede ser sujeto pasivo en el delito de defraudación fiscal).

El ser humano es el principal poseedor de bienes jurídicos tutelados, ya que es protegido por las leyes desde antes de nacer hasta después de su muerte, por tal razón en la mayoría de los casos será el sujeto pasivo del delito, cabe resaltar que ni los animales ni las cosas pueden serlo, en tal caso se atenderá al titular del derecho dañado o puesta en peligro.

Solo pueden ser sujetos pasivos:

1.- El hombre individual.- Conforme lo comentado con anterioridad.



2.- Las personas colectivas.- Puede ser titular de bienes jurídicos al igual que el ser humano, por tal motivo puede ser sujeto pasivo.

3.- El Estado.- Por ser considerado persona colectiva, también es poseedor de algunos bienes jurídicos tutelados por el Derecho Penal.

4.- La colectividad social.- Puede serlo por reunir las características de las personas colectivas.

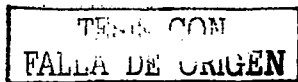
Dentro de la Legislación Penal Federal Mexicana, nos encontramos que el sujeto pasivo está protegido mediante la reparación del daño que otorga el artículo 30 del Código Penal Federal, mismo que a la letra dice:

“...Artículo 30.- La reparación del daño comprende:

I.- La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma, y

II.- La indemnización del daño material y moral causado, incluyendo el pago de los tratamientos curativos que, como consecuencia del delito, sean necesarios para la recuperación de la salud de la víctima; y

III.- El resarcimiento de los perjuicios ocasionados...”



Para el delito objeto de este estudio es el Estado el sujeto pasivo, que en este caso es el titular del bien jurídico tutelado.

2.1.6 OBJETO MATERIAL

Es la persona o cosa sobre la cual recae directamente el daño causado por el delito cometido¹¹.

Cuando el objeto material es una persona, coincidirá con el sujeto pasivo.

Cuando el daño recae en una cosa el objeto material será la misma cosa.

En este orden de ideas, tenemos por ejemplo el homicidio para el primer supuesto y para el segundo supuesto el despojo.

2.1.7 OBJETO JURÍDICO

Irma Amuchategui nos dice: "...El objeto Jurídico es jurídicamente tutelado por la ley..." "...El derecho penal en cada figura típica (delito), tutela determinados bienes que considera dignos de ser protegidos...".

¹¹ Amuchategui Requena Irma G., Derecho Penal, Primer Curso, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Harla, México 1993, página 37.

Al respecto el maestro López Betancourt establece: "... El objeto jurídico es el bien jurídicamente tutelado, es decir, el bien o el derecho que es protegido por las leyes penales..."¹².

El objeto jurídico para su estudio se puede dividir en:

a) DAÑO: En el aspecto penal se refiere a la destrucción del bien jurídico o la deterioración de éste.

Para que un delito sea de daño debe de haber lesionado materialmente el bien jurídico tutelado.

b) PUESTA EN PELIGRO: Esta se da, cuando la realización de un delito crea la posibilidad de ocasionar una lesión al bien jurídico tutelado.

En los delitos de peligro basta para su punibilidad la peligrosidad general de una acción para configurar el tipo penal descrito por la ley.

Para el caso que nos ocupa será el Patrimonio de la Federación, aclarando que en esencia sería de lesión pero para la magnitud del bien se considera que es de puesta en peligro.

¹² López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito", Op. Cit., pág. 58.

2.2 CONDUCTA O HECHO

La conducta o hecho es el primer elemento que requiere el delito para existir.

La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito¹³.

Jiménez Huerta menciona: "...La conducta es siempre una manifestación de voluntad dirigida hacia un fin...":

Vasconcelos considera al hecho como género en los delitos que requieren con relación al tipo un resultado material, se estiman elementos del mismo; la conducta, el resultado y el nexo de causalidad.¹⁴

López Gallo sostiene: "...La conducta es una actividad voluntaria o una inactividad voluntaria (o no voluntaria en los delitos culposos por olvido), que produce un resultado con violación de una norma prohibitiva, en los delitos comisivos; de una preceptiva en los omisivos y de ambas en los delitos de comisión por omisión...".

Referente a la conducta Porte Petit expresa que para definirla se debe de abarcar la noción de acción y de la omisión, estimando que

¹³ Castellanos Tena Fernando. "Lineamientos elementales de derecho Penal". Op. Cit., pág. 149.

¹⁴ Pavón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho Penal Mexicano". Parte General. Quinta edición. Editorial Porrúa, México. 1982. página 179.

consiste en un hacer voluntario o en un no hacer voluntario o no voluntario.

Ranieri señala que: "...por conducta debe entenderse el modo en que se comporta el hombre dando expresión a su voluntad, por lo tanto es la manifestación en el mundo exterior mediante el movimiento o inercia corpórea del sujeto...".

Para el derecho Penal la conducta se puede manifestar de dos formas: acción y omisión, que en el delito de Defraudación Fiscal se dará la acción mediante *el uso de engaños* y la omisión cuando sea por *aprovechamiento de errores*.

2.2.1 ACCIÓN

La acción es un hecho positivo por el que una persona lleva al cabo uno o varios movimientos corporales y comete la infracción a la ley penal, ya sea por si mismo o por medio de animales cosas u otras personas.

Pavón Vasconcelos al respecto nos dice: "... La acción consiste en la conducta positiva expresada mediante un hacer, una actividad, un movimiento corporal, voluntario, con violación de una norma prohibitiva..."¹⁵

¹⁵ Pavón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho Penal Mexicano" Op. Cit., pág. 181.



2.2.1.1 ELEMENTOS DE LA ACCIÓN.

Para el caso que nos ocupa son los siguientes:

a) VOLUNTAD: La conducta de acción se integra por un movimiento voluntario, descrito en el tipo legal, violando siempre una norma prohibitiva.

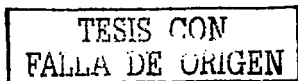
La voluntad por parte del sujeto activo es el querer cometer el delito, por eso se dice que existe una relación de causalidad, al presentarse un nexo psicológico entre el sujeto y la actividad, donde la voluntad va dirigida a la realización del tipo.

También podemos señalar que la actividad forma el elemento externo de la voluntad, ya que subjetivamente la voluntad de realizar una conducta no es válida hasta que se materializa mediante una actividad.

b) RESULTADO: Al llevar al cabo una conducta, traerá como consecuencia un resultado, que será la descripción típica contenida en la ley penal.

Maggiore establece: "...El resultado es el efecto del acto voluntario en el mundo exterior, o más preciso, la modificación del mundo exterior como efecto de la actividad delictuosa..."¹⁶

¹⁶ Pavón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho Penal Mexicano" Op. Cit., pág. 199.



El resultado alude única y exclusivamente a las modificaciones que la conducta produce en el mundo exterior, lo que la ley considera decisivo para la realización del delito, es decir, el resultado de la acción es la modificación del mundo exterior o el peligro de su producción, entre la acción prevista en la psique del autor y su resultado, a través del movimiento corporal, debe de existir una relación de causalidad.¹⁷

e) RELACIÓN O NEXO DE CAUSALIDAD: Es lo que une a la conducta con el resultado.

Al respecto Irma Amuchategui dice: "... Es el ligamen o nexo que une a la conducta con el resultado, el cual debe ser material. Dicho nexo es lo que une a la causa con el efecto, sin el cual este último no puede atribuirse a la causa...".¹⁸

Para el delito de referencia, la forma de cometerlo activamente (acción) consistirá en el *uso de engaños*.

Lo anterior se puede ejemplificar cuando el contribuyente al autodeterminar el monto de sus contribuciones puede en forma dolosa (mediante engaños intencionalmente) excluir ingresos deducir contribuciones etc., a efecto de pagar un monto menor, no pagar u obtener devoluciones por impuestos a favor que no le corresponden, teniendo plena capacidad de saber que esta cometiendo un ilícito, ya

¹⁷ Lopez Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito", Op. Cit., pág 95.

¹⁸ Amuchategui Requena Irma G. "Derecho Penal. Primer Curso", Op. Cit., pág 50.

que el obligado a cubrir sus contribuciones *utilizó maniobras engañosas para hacer creer al fisco que no tenía obligación de pagar cuando en realidad es lo contrario.*

2.2.2 OMISIÓN

Consiste en una inactividad voluntaria cuando la ley penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado.

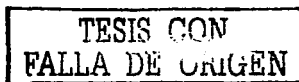
Cuello Calón establece "...omisión es la inactividad voluntaria cuando existe el deber jurídico de obrar...".¹⁹

Podemos decir que en la omisión los tipos descritos son los debidos, quedando con ello, prohibida toda conducta diferente o que no coincida con esta, es decir en los delitos de omisión se deja de hacer lo mandado expresamente.

La omisión tiene los siguientes elementos:

- 1.- Manifestación de la voluntad.
- 2.- Una conducta pasiva (inactividad).
- 3.- Deber jurídico de obrar.
- 4.- Resultado típico jurídico.

¹⁹ López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito", Op. Cit., pág 99.



Cabe señalar que los tipos penales de omisión (delitos por omisión), al igual que los de acción pueden lesionar un bien jurídico tutelado o solo ponerlo en peligro.

2.2.2.1 CLASES DE OMISIÓN: Esta puede ser simple o comisión por omisión.

1.- OMISIÓN SIMPLE: También llamada omisión propia, esta clase consiste fundamentalmente en omitir la ley, esta es una inactividad del sujeto constituirá un resultado típico.

Amuchategui nos dice: "...consiste en un no hacer lo que se debe hacer ya sea voluntaria o imprudencialmente con lo cual se produce un delito, aunque no haya un resultado, de modo que se infringe una norma preceptiva..."²⁰

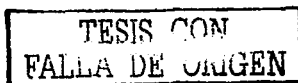
2.- COMISIÓN POR OMISIÓN: También llamada omisión impropia, consistiendo esta en que "...la inactividad del sujeto causa un cambio material en el exterior, viola una norma preceptiva y una prohibitiva..."²¹.

Amuchategui establece: "...es un no hacer voluntario imprudencial, cuya abstención produce un resultado material, y se infringen una norma preceptiva y otra prohibitiva..."²².

²⁰Amuchategui Requena Irma G., "Derecho Penal. Primer Curso", Op. Cit., pag. 51.

²¹López Betancourt Eduardo, "Teoría del Delito", Op. Cit., pag. 101.

²²Ibidem, pag. 51.



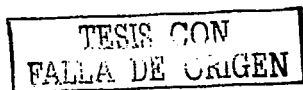
De lo anterior podemos decir que la comisión por omisión tiene los siguientes elementos:

- 1.- Manifestación de la voluntad (voluntad o no voluntad).
- 2.- Conducta Pasiva (inactividad).
- 3.- Deber jurídico de obrar y deber jurídico de abstenerse (una norma preceptiva y otra norma prohibitiva).
- 4.- Resultado típico material.

Para el delito en estudio existirá una conducta omisiva, cuando por error del fisco un contribuyente *obtiene un beneficio indebido*.

Para ejemplificar lo anterior, el *aprovechamiento del error* se puede dar cuando el fisco de oficio y concluido el ejercicio fiscal, determina a favor del contribuyente la devolución de un supuesto pago indebido o también al solicitar la devolución por un saldo a favor lo hace pero mayor al que efectivamente le corresponde.

Para finalizar con el tema de Conducta, el *uso de engaños* se traduce en una acción de "no dar al fisco" y el *aprovechamiento de errores* en una omisión de "recibir del fisco", que ambas se traducen en un perjuicio al Erario Federal.



2.2.3 ASPECTO NEGATIVO: AUSENCIA DE CONDUCTA:

Este es el aspecto negativo de la conducta, mediante el cual se destruye o anula el delito, por ende abarca la ausencia de acción y de omisión respectivamente, esta situación se presentará cuando el sujeto no se plantea la realización de un fin típico, no ha seleccionado medios para lograrlo ni tampoco ha considerado el resultado y los efectos.

Como casos de ausencia de conducta genéricas los penalistas señalan la fuerza exterior irresistible, la fuerza de la naturaleza, el sueño, sonambulismo, hipnotismo, actos reflejos, mismos que el Código Penal Federal resume en la fracción I del artículo 15 que establece: "...Cuando el hecho se realice sin la intervención de la voluntad del agente", en este orden de ideas no es posible que un caso de ausencia de conducta se de por los supuestos señalados con anterioridad, ya que ¿de que forma se puede explicar que un sujeto al momento de formular su declaración lo hubiese hecho en alguna de las circunstancias que señalamos como genéricas en la ausencia de conducta y después continuar en ese estado hasta la presentación de la mencionada declaración ante la autoridad correspondiente ya sea en la oficina del banco o encargada de ello?.

2.3 TIPICIDAD

La Tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo penal, es decir, el encuadramiento a un comportamiento real a la hipótesis legal.

Jiménez de Azua consideró que la Tipicidad es la exigida correspondencia entre el hecho real y la imagen rectora expresada en la ley en cada especie de infracción.

La importancia de la tipicidad radica en que por medio de ésta se llega a la exacta adecuación de la conducta al tipo descrito en la ley.

PRINCIPIOS GENERALES DE LA TIPICIDAD

- 1.- *Nullum crimen sine lege*: No hay delito sin ley.
- 2.- *Nullum crimen sine tipo*: No hay delito sin tipo.
- 3.- *Nulla poena sine tipo*: No hay pena sin tipo.
- 4.- *Nulla poena sine crimen*: No hay pena sin delito.
- 5.- *Nulla poena sine lege*: No hay pena sin ley.

2.3.1 EL TIPO

Es la descripción legal de un delito, en cada descripción se señalan elementos indispensables para materializar esos tipos, en la descripción de los tipos penales plasmados en el Código Penal Federal o en alguna ley especial será indispensable la intervención de estos elementos, mismos que se clasifican de la siguiente manera:

a) ELEMENTOS GENERALES DEL TIPO

1.- CONDUCTA: La descripción del delito siempre señala una forma de conducta en que se va a cometer el delito, mediante una acción u omisión, que en el delito que nos ocupa será mediante *uso de engaños* o *aprovechamiento de errores*. (ver página 31)

2.- SUJETO ACTIVO: Es el que interviene en la realización del delito en cualquiera de sus modalidades, que genéricamente en el delito de Defraudación Fiscal será el *Contribuyente* (ver página 20).

3.- SUJETO PASIVO: El sujeto pasivo del delito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma, siendo quien sufre directamente la acción y recaen los actos materiales utilizados en la realización de la conducta ilícita, para efectos de este estudio el sujeto pasivo del delito en mención será la Federación. (ver página 27).

4.- BIEN JURÍDICO TUTELADO: Cada tipo descrito en la Ley Penal protege un valor o bien denominado Bien Jurídico Tutelado. que para el caso concreto que nos ocupa será el Patrimonio de la Federación. (ver página 29).

5.- OBJETO MATERIAL: Es la persona o cosa sobre la cual recae directamente el daño causado por el delito cometido, pudiendo ser los animales o cosas, que en este caso concreto serán las Contribuciones. (ver página 29).

b) ELEMENTOS ESPECIALES

1.- REFERENCIAS TEMPORALES: Se puede decir que es el tiempo de comisión del delito, esto es, algunos tipos penales requieren para su tipificación una referencia de tiempo, por ejemplo, en el caso que nos ocupa una referencia de tiempo es realizar la presentación de la declaración de impuestos por determinado ejercicio.

2.- REFERENCIAS ESPACIALES: Mediante estas se señala el lugar que la descripción típica determina para que se de el delito, es decir, la descripción de un delito señala determinado lugar en donde debe de cometerse el delito, que en el caso concreto serian las oficinas fiscales o bancarias donde se realiza el pago de contribuciones.

3.- REFERENCIAS DE OCASIÓN: Algunos tipos penales establecen determinadas circunstancias por las cuales se debe de cometer el delito, por ejemplo, en la defraudación fiscal se realiza la acción de presentar las declaraciones de pagos provisionales de determinado ejercicio en las que se consignan pagos provisionales mayores a los realmente efectuados.

4.- ELEMENTO NORMATIVO: por éste el legislador señala elementos que el juzgador tendrá que valorar para dictar una resolución, esto es, para tipificar una conducta, es necesario insertar juicios normativos del hecho para poder efectuar una evaluación especial de la conducta plasmada en el tipo penal.²³

Siguiendo en el ejemplo anterior podemos dar como elemento normativo la descripción del artículo 108 fracción III del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: "...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 con perjuicio del Fisco Federal...".

2.3.2 ELEMENTO SUBJETIVO

El Elemento Subjetivo del tipo penal va a atender a la intención, al ánimo que tuvo el sujeto activo o debe tener, en la

²³López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito". Op. Cit., pág. 131.

realización de algún ilícito penal, es decir, atienden a circunstancias que se dan en el mundo interno, en la psique del autor.²⁴

En relación con el ejemplo puesto con anterioridad podemos mencionar que el elemento subjetivo en el contribuyente para que se dé el delito de Defraudación Fiscal, es el saber el perfecto conocimiento de los ingresos actos y actividades, durante determinado ejercicio fiscal y aún así presentar la declaración de pagos provisionales mayores a los realmente efectuados, engañando de esta forma a la autoridad recaudadora y obteniendo con ello un beneficio indebido causando un perjuicio al Fisco Federal.

2.3.3 ASPECTO NEGATIVO: ATIPICIDAD

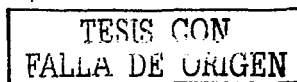
Hay Atipicidad cuando el comportamiento humano concreto, previsto legalmente en forma abstracta, no encuentra perfecta adecuación en el precepto, por estar ausente alguno o algunos de los requisitos constitutivos del tipo²⁵, es decir, la Atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo penal.

2.3.4 AUSENCIA DE TIPO

La ausencia del tipo se da cuando la conducta no esta descrita en la ley, esto es, en el ordenamiento legal no existe la descripción típica de cierta conducta.

²⁴López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito". Op. Cit., pág. 134.

²⁵ Pavón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho Penal Mexicano" Op. Cit., pág. 284.



Cabe resaltar que la atipicidad supone una conducta que no llega a ser típica por falta de uno o varios de los elementos del tipo descritos en el ordenamiento legal de algún delito, en cambio la ausencia del tipo, es una ausencia total de la descripción de una conducta en la ley.

2.3.5 CAUSAS DE ATIPICIDAD

Para que se de la atipicidad debe de presentarse por cualquiera de los siguientes supuestos respecto a la calidad exigida en el tipo:

- 1.- Ausencia de la calidad del Sujeto Activo.
- 2.- Ausencia de la calidad del Sujeto Pasivo.
- 3.- Ausencia del Bien Jurídico Tutelado.
- 4.- Ausencia del Objeto Material.
- 5.- Ausencia de Referencias Temporales.
- 6.- Ausencia de Referencias Espaciales.
- 7.- Ausencia de Referencias de Ocasión.
- 8.- Falta de Elemento Normativo.

9.- Ausencia del Elemento Subjetivo.

Para el delito de Defraudación Fiscal se puede dar de no existir la conducta dolosa consistente en el "uso de engaños" o de "aprovechamiento de errores", por citar un ejemplo.

2.3.6 CONSECUENCIAS DE LA ATIPICIDAD

Podemos citar como consecuencias de la atipicidad las siguientes:

- a) No integración del tipo.
- b) Traslación de un tipo en otro tipo.
- c) Existencia de un delito putativo.

2.4 ANTIJURICIDAD

La definición mas acertada y otorgada de los autores en general respecto de la Antijuricidad es "lo contrario a derecho", al respecto Irma Amuchategui nos señala que: "...la Antijuricidad es lo contrario a derecho. El ámbito penal precisamente radica en contrariar lo establecido en la norma jurídica..."²⁰.

²⁰Amuchategui Requena Irma G., "Derecho Penal. Primer Curso". Op. Cit., pág. 67.

Porte Petit señala que "...Se tendrá como antijurídica una conducta adecuada al tipo, cuando no se pruebe la existencia de una causa de justificación...".²⁷

De esta forma se considera a la antijuricidad como el choque de la conducta con el orden jurídico, el cual tiene además del orden normativo, los preceptos permisivos.²⁸

Para finalizar con este punto señalaremos el punto de vista del maestro José Arturo González Quintanilla que nos dice lo siguiente: "...La Antijuricidad viene a ser precisamente ese mandato descrito por el Estado bajo la obligación para el particular de abstenerse en su realización. Por lo tanto, mediante una conducta antijurídica se contradice el deber de abstención de ejecución (acción u omisión) de la parte descriptiva del tipo, mismo que se encuentra subyacente en la parte sancionadora...".²⁹ De lo anterior concluye respecto a la Antijuricidad que: "...Es la valoración de rechazos para prohibir comportamientos, mediante la específica manifestación legislada del Estado, ordenando sancionar a quienes puedan afectar los diversos intereses materiales o inmateriales, estimados prioritarios para la vida individual o comunitaria...".

La Antijuricidad en el delito de Defraudación Fiscal se encuentra en forma expresa en su descripción típica, al mencionar que

²⁷ Pavón Vasconcelos Francisco, "Manual de Derecho Penal Mexicano" Op. Cit., pág. 288.

²⁸ López Betancourt Eduardo, "Teoría del Delito", Op. Cit., pág. 149.

²⁹ González Quintanilla José Arturo, "Derecho Penal Mexicano, Parte General y Parte Especial", Editorial Porrúa, Quinta edición, México 1999, Págs. 302, 306 y 307.

el sujeto pasivo debe de "obtener un beneficio indebido". Por el hecho de encontrarse tipificado como delito ya tiene carácter antijurídico el delito en mención, pero cabe hacer la aclaración que es uno de los ilícitos que cuentan de forma explícita con la Antijuricidad.

2.4.1 ASPECTO NEGATIVO: CAUSAS DE JUSTIFICACION

Al ocurrir una conducta ilícita no necesariamente va a ser antijurídica, en tal supuesto nos encontramos con la Ausencia de Antijuricidad, mejor conocida como Causas de Justificación.

Si la Antijuricidad se define como "lo contrario a derecho", las causas de justificación serán "de derecho", es decir, se encontrarán dentro de la ley para eximir de responsabilidad al que cometió una conducta, que si bien es cierto es antijurídica e ilícita esta contemplada y permitida por la ley (en algunos casos).

Dentro de las Causas de justificación, el agente obra con voluntad consciente, en condiciones normales de imputabilidad, pero su conducta no será delictiva por ser justa conforme a Derecho. Es así como no podrá exigirsele responsabilidad alguna, ya sea penal o civil, porque quien actúa conforme a Derecho no puede lesionar ningún bien jurídico.³⁰

³⁰López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito". Op. Cit., pág. 153.

Podemos señalar como causas de Justificación genéricas las siguientes:

- a) Defensa Legítima.
- b) Estado de Necesidad.
- c) Cumplimiento de un Deber y/o Ejercicio de un Derecho.

El sujeto activo del delito de Defraudación Fiscal evidente y lógicamente no puede alegar defensa legítima, ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber y muy difícilmente podrá darse el supuesto de el estado de necesidad, es decir que hizo "*uso de engaños*" o "*se aprovecho de errores*" para omitir el pago de contribuciones y así salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el contribuyente, sacrificando así el pago al Fisco Federal que sería menor a otro y que no pudiera ser evitable por otros medios.

2.5 IMPUTABILIDAD

La imputabilidad es la capacidad de querer y entender en el campo del derecho penal. Querer es estar en condiciones de aceptar o realizar algo voluntariamente y entender es tener la capacidad mental y la edad biológica para desplegar esa decisión.³¹

³¹López Betancourt Eduardo, "Teoría del Delito". Op. Cit., pag. 180.

El diccionario Jurídico Mexicano al hablar de imputabilidad dice que: "...Es la capacidad, condicionada por la madurez y salud mentales, de comprender el carácter antijurídico de la propia acción u omisión y de determinarse de acuerdo a esa comprensión.....".³²

2.5.1 LA RESPONSABILIDAD

Al hablar de responsabilidad dentro de la imputabilidad nos referimos a la forma de responder por parte del sujeto imputable a la sociedad por la conducta realizada.

Podemos señalar que en la responsabilidad existe una relación entre el Estado (que señala al sujeto como acreedor a las penas contenidas en la ley) y el sujeto activo.

Son imputables a los sujetos que tienen la mente desarrollada y no padecen alguna anomalía psicológica que los imposibilite para entender y querer, es decir, los poseedores, al tiempo de la acción, del mínimo de salud y desarrollo psíquico exigidos por la Ley del Estado.³³

³² Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1985. página 51.

³³ Castellanos Tena Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Op. Cit., pag. 218.

2.5.2 ASPECTO NEGATIVO: INIMPUTABILIDAD

El aspecto negativo de la imputabilidad es la imputabilidad, ésta es la base de la culpabilidad, ya que es indispensable para que a un sujeto se la pueda considerar culpable.

Con relación al concepto dado a la imputabilidad, a contrario sensu o la ausencia de "la capacidad de querer y entender", será la imputabilidad.

Así las cosas, el Delito de Defraudación Fiscal solo lo podrá cometer la persona física que además de ser imputable, es decir, quien haya cumplido la edad de dieciocho años o más y comprenda el carácter ilícito de su conducta; aunado a esto deberá tener la calidad de contribuyente, representante legal, administrador único obligado solidario, etc. para poder cometerlo.

2.6 CULPABILIDAD

La Culpabilidad es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada.³⁴

El maestro González Quintanilla nos refiere en relación a la culpabilidad que: " ...La culpabilidad es el juicio de reproche que se hace al actuar interno-subjetivo del individuo, referente a su decisión para hacer o dejar de hacer algo que acarreó como consecuencia la

³⁴Amuchategui Requena Irma G., "Derecho Penal. Primer Curso", Op. Cit., pág. 82.

trasgresión (lesión antijurídica) de bienes jurídicamente protegidos o simplemente los puso en peligro...".³⁵

De lo anterior se desprende que la culpabilidad es la relación que existe directamente entre la voluntad (querer) y el conocimiento (entender) del hecho, con la conducta que se realizó.

2.6.1 FORMAS DE CULPABILIDAD

El artículo 8 del Código Penal establece "...Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente..."; de lo anterior podemos decir que la culpabilidad tiene dos tipos que son: el dolo y la culpa. en esta situación el sujeto activo de un delito llevará al cabo una conducta tipificada como delito con pleno conocimiento e intención (dolo) o por falta de precaución, negligencia o imprudencia (culpa).

2.6.2 EL DOLO

Consiste en llevar al cabo un resultado típico, teniendo el pleno conocimiento y la conciencia de la antijuricidad del hecho realizado.

Al respecto el maestro Castellanos Tena nos dice: "...Según Eugenio Cuello Calón, el dolo consiste en la voluntad consiente

³⁵González Quintanilla José Arturo. "Derecho Penal Mexicano. Parte General y Parte Especial". Op. Cit., pág. 349.

dirigida a la ejecución de un hecho que es delictuoso, o simplemente en la intención de ejecutar un hecho delictuoso...".^{3a}

El artículo 9 Párrafo primero del Código Penal nos establece: "...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...".

Es preciso señalar que el dolo es una maquinación mental o psicológica de la intención de querer un resultado típico.

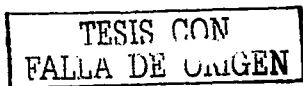
El delito de Defraudación Fiscal será en todos los casos doloso, no se puede cometer de forma culposa y se tendrá que demostrar su carácter doloso para poder asegurar que el elemento culpabilidad esta satisfecho.

De lo anterior podemos decir que los elementos del dolo son los siguientes:

a) **ÉTICO:** que se constituye por la conciencia de que se quebranta el deber, es decir, actúa con pleno conocimiento y conciencia de conducta antijurídica que realizará.

b) **PSICOLÓGICO:** También llamado *Volitivo*, consistente en la voluntad de realizar el acto, es decir tener la voluntad de llevar al cabo la realización de una conducta antijurídica.

^{3a}Castellanos Tena Fernando. "Lincamientos Elementales de Derecho Penal". Op. Cit., pag. 239.



2.6.2.1 TIPOS DE DOLO

1.- DOLO DIRECTO: En esta clase de dolo el sujeto tiene la intención de causar un daño determinado y lo hace, existiendo identidad entre la intención y el resultado típico; es decir el resultado será el mismo que la intención del agente.

2.- DOLO INDIRECTO: También es llamado *eventual*, se dará cuando el sujeto dirige su conducta hacia un resultado, pero es posible que surja o que surjan otros, es decir el sujeto actúa sabiendo que puede causar o que causará otros resultados.

3.- DOLO GENÉRICO: Es la voluntad encaminada a producir el delito, es decir la voluntad va dirigida a producir un resultado jurídicamente prohibido.

4.- DOLO ESPECÍFICO: En este la voluntad va encaminada a producir o conseguir un fin especial.

5.- DOLO DETERMINADO: Aquí el dolo va encaminado exclusivamente hacia el delito cometido.

6.- DOLO INDETERMINADO: En este la intención no va dirigida a un resultado único, sino que puede ir hacia varios resultados que serán más graves o menos graves.

Cabe hacer la aclaración que por el tipo de elementos subjetivos que tiene el delito de Defraudación Fiscal no cabe su comisión a título de culpa, por lo que no se entrará al estudio de esta figura.

2.6.3 ASPECTO NEGATIVO: INCULPABILIDAD

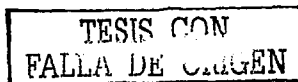
La inculpabilidad se da cuando ocurren determinadas causas o circunstancias extrañas a la capacidad de conocer y querer, en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable.³⁷

La inculpabilidad es --dice Irma Amuchategui-- la falta de irreprochabilidad ante el derecho penal, por faltar la voluntad o el conocimiento del hecho. Esto tiene una relación estrecha con la imputabilidad; así no puede ser culpable de un delito quien no es imputable.

Son dos las causas genéricas de Inculpabilidad:

- 1.- El Error.
- 2.- La no exigibilidad de otra conducta.

³⁷López Betancourt Eduardo, "Teoría del Delito". Op. Cit., pág. 236.



2.6.3.1 EL ERROR

El error consiste en una idea falsa o errónea respecto de un objeto, cosa o situación, constituyendo un estado positivo.

Para su estudio podemos dividir al error de la siguiente manera:

1.- Error de derecho.

2.- Error de hecho.

1.- ERROR DE DERECHO: Ocurre cuando el sujeto tiene una falsa idea del derecho, siendo culpable por la conducta desplegada; este no produce efectos de eximente, ya que el equivocado concepto sobre el significado de la ley no justifica ni autoriza su violación.

2.- ERROR DE HECHO: El error de hecho recae sobre circunstancias del hecho (del tipo o de prohibición), esto es recae sobre los elementos del tipo o en el creer que no es antijurídico su actuar; a su vez el error de hecho se divide en Error Esencial y en Error Accidental.

2.a) ERROR ESENCIAL: Este tipo de error recae sobre algún elemento de carácter esencial o sobre alguna circunstancia que agrave la penalidad del hecho impidiendo que se de el dolo: este a su

vez se puede dividir en Error Esencial de Hecho Vencible e Invencible. cabe hacer mención que solo cuando sea Invencible producirá Inculpabilidad.

2.a.a) ERROR ESENCIAL DE HECHO VENCIBLE: Se da cuando el sujeto pudo y debió prever el error; excluye el dolo pero no la culpa, careciendo por ello de naturaleza inculpable, salvo que la estructura del tipo impida esa forma de culpabilidad.³⁸

Podemos concluir que en este supuesto subsistirá la culpa a pesar del error.

2.a.b) ERROR ESENCIAL DE HECHO INVENCIBLE: Como lo hemos dicho con anterioridad, aquí el error recaerá sobre algún elemento de carácter esencial o sobre alguna circunstancia que agrave la penalidad del hecho impidiendo que se de el dolo. por este tipo de error no hay culpabilidad, esto es. El Error Esencial de Hecho Invencible constituye una causa de Inculpabilidad.

2.b) ERROR ACCIDENTAL: A diferencia del Error Esencial, el Error accidental recae sobre circunstancias secundarias del hecho, este a su vez se subdivide en:

2.b.a) ERROR EN EL GOLPE: (Aberratio ictus) En este tipo de error el sujeto lleva al cabo todos los actos relacionados con la conducta ilícita que va a cometer, teniendo un objetivo a realizar, pero

³⁸ Pavón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho Penal Mexicano" Op. Cit., pág. 407.

por un error provoca daño a otra cosa (objetivo), responderá por este ilícito que será doloso, porque a su vez este también es un bien jurídico tutelado.

2.b.b) ERROR EN LA PERSONA: (Aberratio in persona), para algunos autores este error es sobre el pasivo del delito, se da por una errónea representación, ya que el sujeto destina su conducta ilícita hacia una persona, creyendo equivocadamente que es otra.

2.b.c) ERROR EN EL DELITO: (Aberratio in delicti), este se da cuando un sujeto piensa que realiza una determinada conducta ilícita, cuando en realidad es otra.

Para ejemplificar este tipo de error en el caso de Defraudación Fiscal, se puede dar cuando el contribuyente no está obligado al pago de alguna contribución y sin en cambio él piensa que si y mediante engaños evita el pago que en realidad no tiene que efectuar.

2.6.3.2 LA NO EXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA

Esta causa de inculpabilidad se refiere en general a que una conducta no será considerada culpable, cuando el sujeto estando en una situación con determinadas circunstancias, no se le pueda exigir una conducta distinta a la que tuvo, es decir, se trata de infracciones culpables, cuyo sujeto, por una indulgente conducta de la naturaleza humana y de los verdaderos fines de la pena, puede ser eximido de las

sanciones que se reservan para la perversidad y el espíritu egoísta antisocial.³⁹

El fundamento jurídico que encontramos al respecto la no exigibilidad de otra conducta esta en la fracción IX del artículo 15 del Código Penal Federal que a la letra dice: "...Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho...".

Cabe hacer mención, que dentro del delito de Defraudación Fiscal el muy difícil que se de esta figura.

2.7 PUNIBILIDAD

La Punibilidad es la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social, es decir, la amenaza de una pena que contempla la ley para aplicarse cuando se viole la norma; misma que consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta.

Cabe señalar que es común dar como sinónimos de Punibilidad los de pena, punición y sanción por lo que a continuación daremos un concepto que hará la diferenciación de estos:

³⁹López Betancourt Eduardo. "Teoría del Delito". Op. Cit., pág. 242.

a) **PENA:** Es la restricción o privación de derechos que se impone al autor de un delito, es un castigo para un delincuente y una protección a la sociedad.

b) **PUNICIÓN:** Consiste en la determinación (hecha por el juez) exacta de la pena a el sujeto que resultó responsable de la comisión de un delito.

c) **SANCIÓN:** Este es el sinónimo más usado de pena, pero la sanción es propiamente un castigo a quien quebranta una ley pero no de carácter penal, sino de otra materia, podemos decir que es impuesta por una autoridad administrativa (la multa por ejemplo).

2.7.1 VARIACIÓN DE LA PENA

Al llegar al supuesto de que por delito igual se impondrá pena igual, tenemos que aclarar que aunque el delito sea el mismo las circunstancias siempre serán diferentes y como consecuencia variarán la pena a criterio de el juzgador (Arbitrio Judicial), estas serán circunstancias atenuantes y circunstancias agravantes.

a) **ARBITRIO JUDICIAL:** Cada conducta tipificada como delito tiene una pena que se tomará como base (mínima) y una máxima, atento a esto el juez impondrá la pena que el considere necesaria para la readaptación del sujeto a su libre albedrío, tomando en cuenta las circunstancias en que se dio el delito.

b) CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES: También llamadas circunstancias privilegiadas, aquí el legislador hace determinadas consideraciones para que en caso de determinado delito se le otorgue una pena menor a la que le hubiera tocado.

c) CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES: Antónimamente al caso anterior; aquí el legislador hace determinadas consideraciones para que en caso de determinado delito se le otorgue una pena mayor a la que le hubiera tocado.

2.7.5 ASPECTO NEGATIVO: EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Las Excusas Absolutorias constituyen la razón o fundamento que el legislador consideró para que un delito, a pesar de haberse integrado en su totalidad, carezca de Punibilidad.⁴⁰

Al respecto el maestro Castellanos Tena señala: "...Son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena..."⁴¹

Para el delito de Defraudación Fiscal solo opera la excusa en razón de mínima peligrosidad y que se le denomina "*por arrepentimiento*" misma que se contempla en el penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

⁴⁰ Amuchategui Requena Irma G., "Derecho Penal. Primer Curso". Op. Cit., pág. 92.

⁴¹ Castellanos Tena Fernando, "Lincamientos Elementales de Derecho Penal". Op. Cit., Págs. 278 y 279.

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

2.8 CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Las Condiciones Objetivas de Punibilidad son ciertas circunstancias exigidas por la ley penal, para la imposición de la pena, que no pertenecen al tipo del delito y no condicionan la antijuricidad y tampoco tienen carácter de culpabilidad.

Por lo anterior podemos decir que las Condiciones Objetivas de Punibilidad son circunstancias exteriores que nada tienen que ver con la comisión de un delito, pero condicionan la aplicación de la pena, es decir son requisitos que la misma ley señala para poder perseguir el delito

Cabe señalar que algunos autores no consideran a las Condiciones Objetivas de Punibilidad como un elemento del delito, tal y como lo enuncia el maestro Castellanos Tena en la página 278 de su obra ya mencionada en este trabajo y que a continuación se transcribe: “...Las condiciones objetivas de Punibilidad tampoco son elementos esenciales del delito. Si las contiene la descripción legal, se trata de caracteres o partes integrantes del tipo; si faltan en el, entonces constituirán meros requisitos

ocasionales y, por ende, accesorios, fortuitos. Basta la existencia de un solo delito sin estas condiciones, para demostrar que no son elementos de su esencia. Muy raros delitos tienen penalidad condicionada...”.

Para el caso de el delito de Defraudación Fiscal encontramos una condición objetiva de punibilidad en el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: “...Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: 1.- Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado...”.

2.8.1 ASPECTO NEGATIVO: AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Cuando en la conducta falta la Condición Objetiva de Punibilidad, no se podrá castigar la conducta, por tal motivo se no se dará el delito.

El maestro Jiménez de Asúa al respecto nos dice: “...Cuando en la conducta concreta falta la condición objetiva de Punibilidad, es obvio que no puede castigarse; pero así como la carencia del acto, la atipicidad, la justificación, la Inimputabilidad, la inculpabilidad y las excusas absolutorias, hacen para siempre imposible perseguir el hecho, y si se produce la denuncia o la querrela, después de sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento libre, podrá alegarse de adversa la excepción de cosa juzgada, la falta de ciertas condiciones objetivas de penalidad --las por

nosotros estimadas como propias-- permite, una vez subsanado el presupuesto procesal ausente, reproducir la acción contra el responsable..."

Para el ejemplo que pusimos de condición objetiva de punibilidad respecto del artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación, diremos que en caso de que no satisfacer el requisito de esta condición consistente en la querrela no se podrá proceder penalmente contra quien sea el probable responsable.

CAPITULO III: ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA

3.1 CONCEPTO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL:

Los autores han señalado que el delito de defraudación fiscal en realidad se trata de un fraude muy especializado ya que básicamente tiene los mismos elementos que el fraude, esto es:

- a) El engaño o aprovechamiento del error.
- b) La obtención de una prestación ilícita.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación nos da la definición legal del delito, así como la sanción de acuerdo con el monto de lo defraudado, tal y como lo transcribimos a continuación: "...artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal

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

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

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

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

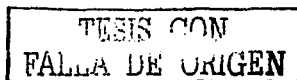
III.- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

3.1.1 TÍPICIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Como lo vimos con anterioridad la acción típica es aquella que se adecua a la descripción legal, esto es al tipo penal, en el presente caso se refiere a dos tipos de conducta, esto es la defraudación fiscal se dará mediante una conducta consistente en el uso de engaños o aprovechamiento de error, encaminadas a un fin.

El tipo penal a que aducimos es la descripción abstracta que hace el legislador, en la ley penal, en el caso que nos ocupa los elementos del tipo penal del delito de defraudación fiscal son los siguientes:



a) USO DE ENGAÑOS: Este elemento consiste en hacer caer al sujeto pasivo en una situación falsa a la que se representa, esto es, la conducta alude a la omisión del pago total o parcial de una contribución, dicha omisión debe consistir en **engañar** al sujeto pasivo haciéndole creer que la omisión de pago de la contribución es lícita, siendo una conducta de acción, consistente como ya lo dijimos en engañar.

El engaño en la defraudación fiscal tiene como principales características para darse el delito, el recaer en la Hacienda Pública y cuando haya nacido la obligación tributaria, esto es, solamente se refiere a la omisión de pagar total o parcialmente las contribuciones.

Es difícil poder determinar que efectivamente existe un engaño, ya que en un principio se puede presumir que con cualquier conducta mediante la cual se omite el pago de una contribución existe engaño, es decir, para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un no pago de contribuciones por parte del contribuyente se traduce en que esta no tenga conocimiento de que se está obligado a pagar, esto es, la Autoridad hacendaria, aducirá que existe una actitud engañosa cuando no se pague oportunamente. En este punto es preciso señalar que para que se de el tipo penal se debe de determinar que el contribuyente efectivamente pretendía eludir sus obligaciones fiscales, mediante la omisión del pago de los impuestos que le correspondían.

Por lo antes expuesto es difícil probar que existe dolo en una conducta omisiva de este tipo, ya que sería prácticamente imposible comprobarlo plenamente, esto es, solo se podrá deducir del cúmulo de

pruebas y razonamientos encaminados a la búsqueda de la verdad que el contribuyente sabía que estaba obligado al pago y que sin embargo optó por no cumplir sus obligaciones esperando que la autoridad Fiscal no se diera cuenta de la deuda existente, pero jamás se comprobara plenamente que lo quería hacer

b) APROVECHAMIENTO DE ERRORES: Al referirse al aprovechamiento del error, se trata de una conducta que constituye una omisión la cual se puede presentar en distintos supuestos o modalidades, estos se dan principalmente en los casos en que se obtiene la devolución de una contribución pagada en exceso. es decir, Hacienda devuelve un impuesto pero equivocadamente y el contribuyente no hace nada para sacarla del error en que se encuentra, de esta forma obtiene un beneficio indebido, causando un perjuicio al Fisco Federal.

c) OMITIR TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN: En este elemento del tipo penal el omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, se refiere a dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida en el ordenamiento legal (el más común, el pago de impuestos), para que exista el dolo es necesario que la voluntad del autor del ilícito esté o vaya encaminada al un resultado, en este caso no cumplir con la obligación u omitirla, ya sea total o parcialmente.

d) OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO: Refiérase a que se puede ser por medio de una desgravación pública, esto es, un subsidio

o estímulo fiscal.(beneficio fiscal) o por cualquier aumento del patrimonio (patrimonial) en contra de Hacienda.

e) CAUSAR UN PERJUICIO AL FISCO FEDERAL: Esto significa que la Autoridad hacendaria no reciba a tiempo las contribuciones a las que constitucionalmente tiene derecho, derivadas de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos.

De lo anterior se observa que el tipo penal trata de evitar la disminución del patrimonio del Erario Federal y no solo de proteger la disminución del patrimonio de este.

El Bien Jurídico Tutelado en este delito son los ingresos (patrimonio) del Estado, el tipo al que aducimos en el párrafo anterior nos indica que es un tipo de peligro, ya que el solo se pone en peligro el Bien Jurídico Tutelado.

3.1.2 LOS SUJETOS

El Sujeto Activo del delito será el deudor de la Autoridad Hacendaria, es decir, el contribuyente, el Sujeto pasivo que será el acreedor, esto es, el Estado, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

3.1.3 CULPABILIDAD DEL DELITO

Este delito es intencional, ya que el tipo penal de Defraudación Fiscal exige el elemento subjetivo del dolo; solo se admite la modalidad de delito doloso ya que de acuerdo con la dogmática penal el término "*defraudación*" no puede interpretarse como constitutivo de un ilícito penal imprudencial, pues el ánimo de lucro, aparece con la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

El dolo a que se refiere el delito de defraudación fiscal, es un elemento del tipo penal, que no se debe probar con puras presunciones, sino que para poder probarlo o darlo por probado se debe deducir, para saber si se ha cometido o no, ya que el dolo no se puede probar plenamente a menos que se haya confesado, por tal razón se debe deducir a través de las probanzas ofrecidas por el querellante y la investigación llevada por el Ministerio Público de la Federación, esto es, para que hagan prueba plena, se deben de valorar y fundamentar las pruebas que vayan dirigidas a encontrar (deducir) si efectivamente se obró con el conocimiento y la voluntad de realizar la omisión, en caso contrario, si se deduce que no hay dolo, no se deberá de tener por configurado el tipo penal.

Por lo antes expuesto, tanto la Autoridad Tributaria como el Ministerio Público de la Federación tienen la labor de fundamentar y motivar como fue que el contribuyente obró dolosamente, de tal manera que las actuaciones practicadas por estas autoridades se dirijan a buscar y deducir no solo el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sino

especialmente el comportamiento doloso del contribuyente en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. es decir, que de actuaciones se deduzca que el contribuyente en cumplimiento de sus obligaciones fiscales omitió y obró dolosamente al incumplir sus obligaciones fiscales.

3.2 DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA

El mismo artículo 108 en su Segundo Apartado nos establece cuando será calificado el delito de Defraudación Fiscal, siendo los siguientes casos:

a) USAR DOCUMENTOS FALSOS: Esto es el contribuyente al utilizar documentos falsos, esta conciente del su actuar ilícito a fin de no pagar contribución alguna o reducirla parcialmente.

b) OMITIR EXPEDIR REITERADAMENTE COMPROBANTES POR LAS ACTIVIDADES QUE SE REALICEN, SIEMPRE QUE LAS DISPOSICIONES FISCALES ESTABLEZCAN LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIRLOS: Aquí nos señala dos elementos para tipificar como calificado el delito de defraudación fiscal, primero que se omitan reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, es decir que el contribuyente en forma constante omite, no haga o deje de hacer la expedición de comprobantes; y el segundo que enuncia que siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos, se refiere a que teniendo la obligación prevista en la ley no los expida.



c) MANIFESTAR DATOS FALSOS PARA OBTENER DE LA AUTORIDAD FISCAL LA DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES QUE NO LE CORRESPONDAN: Aquí se contemplan dos actos para llevar a cabo esta conducta es decir primeramente la manifestación de datos falsos, es decir, fuera de la realidad y con ellos obtener la devolución de de una contribución a la que no se tenga derecho.

d) ASENTAR DATOS FALSOS EN LOS SISTEMAS O EN LOS REGISTROS CONTABLES QUE SE ESTÁ OBLIGADO A LLEVAR CONFORME A LAS DISPOSICIONES FISCALES: Aquí el contribuyente a pesar de haber llevado actos por determinada cantidad solo registra en contabilidad una cantidad menor a la del acto.

Hay que hacer mención de que cuando el delito se de por una de estas calificativas, la pena aumentará una mitad mas tal y como lo establece el párrafo diez del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "...Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad...".

Con este tipo de calificativas al delito de Defraudación Fiscal solo se pretende castigar con mayor rigor a los evasores fiscales, traduciendo esta calificativa en sanción privativa de libertad por ser ya un delito grave, sin derecho a libertad bajo caución.

3.3 DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA

La Defraudación Fiscal Equiparable es una conducta delictiva diversa a la Defraudación Fiscal es decir no pueden darse dos conductas con un solo resultado, contemplada en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación de ahí su autonomía con el artículo 108, pero de éste extrae su sanción en cualquiera de sus variantes debiendo comprobar debidamente el Cuerpo del Delito y la Probable Responsabilidad de los indiciados.

Es necesario hacer mención en este apartado que la conducta por la que formula querrela la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe de estar prevista y determinada la conducta y la sanción respectivamente, ya que cabe hacer la aclaración que la querrela es por hechos propios y contra persona determinada, en caso contrario se caería en el supuesto de la atipicidad o por haberse querrellado por otros ilícitos, con producción de un solo resultado no se acreditaría el Cuerpo del Delito por el que se querelló la mencionada Secretaría, ni la Probable Responsabilidad de estos: es común que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querelle por un delito de Defraudación Fiscal y alguna otra conducta de Defraudación Fiscal Equiparada o Calificada, pero el resultado será solo uno, la omisión de ingresos y obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

A continuación se analizará el contenido de cada uno de los supuestos de Defraudación Fiscal Equiparada contenidos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos 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 este 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 ISR.

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

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

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

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

pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior...".

a) Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. en la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este 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 ISR : Esta fracción enuncia varios supuestos que son los siguientes:

1.- Que el Contribuyente infractor consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas: Para situarnos en este supuesto es necesario que el infractor este obligado a presentar declaraciones en los términos y plazos que marca la ley. pero el contenido de estas declaraciones debe de tener deducciones falsas, esto es, el documento con el que se cumple la obligación es llenado con información falsa (deducciones), la Autoridad hacendaria comprobará la comisión del delito a que se refiere esta conducta en el momento de llevar a cabo sus facultades de comprobación, esto es, cuando verifique la exactitud de la información contenida en la declaración y encuentre datos que demuestren que efectivamente es información irreal o adulterada con el objeto de obtener un beneficio indebido.

Una deducción fiscal es aquella partida que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se paga el impuesto, hay que hacer la aclaración de que solo las deducciones falsas son las que provocarán la comisión de un ilícito, por ejemplo podemos citar el uso de facturas de una empresa que no existe, con el fin de deducir a la base gravable más y obtener con ello un beneficio indebido (lucro) con perjuicio del Fisco Federal; por tal motivo podemos decir que el cometer o situarse en los parámetros de esta conducta, será de forma dolosa, ya que se tiene la intención y la voluntad de obtener el resultado típico de la Defraudación Fiscal, esto es, la disminución de la recaudación fiscal.

Para concluir lo referente a esta conducta contemplada en la primera parte del artículo en mención diremos que las deducciones falsas en caso de poderse demostrar plenamente por la autoridad fiscal, implican la conducta delictiva mas seria que pueda imaginarse contribuyente alguno, ya que el tipo penal de adecua a plenitud y es difícil de desvirtuar por la defensa; por desgracia es una práctica común en México entre muchos empresarios; los que solo presentan comprobantes, sean éstos reales o no y los que muchas de las veces no se encuentran amparados con documentación verdadera, esto los lleva a la comisión del delito por este concepto.⁴²

2.- Declarar ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes: En este supuesto el contribuyente

⁴² Urbina Nandayapa Arturo, Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano, Libro 2 "Delitos Específicos Tributarios", Editorial SICCO, Primera Edición, México 1997, página 77.



declara ingresos menores a los realmente obtenidos, esto es, falsea la información a la Autoridad Hacendaria por el ejercicio fiscal, trayendo como consecuencia de lo anterior que pague una cantidad menor de impuestos a la que legalmente le corresponde, obteniendo así un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; esto es, el contribuyente pretende convencer a la Secretaría de Hacienda que ha cumplido con sus obligaciones fiscales, pero con la declaración por el ejercicio con la información falsa es el medio por el cual se comete el engaño tipificándose a la perfección este ilícito al pretender convencer a la mencionada Autoridad que no tiene ninguna obligación fiscal o en su defecto, que ya la ha cumplido.

3.- En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este 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 ISR. Las conductas descritas implican que el contribuyente no pueda demostrar que sus ingresos provenientes de su actividad o actividades correspondan a su declaración por el ejercicio fiscal, dado que no coinciden (por ser superiores) por lo que la Autoridad Hacendaria al llevar a cabo sus facultades de comprobación fundamentará y motivará adecuadamente la diferencia existente entre los ingresos y egresos declarados.

Esta conducta tiene una limitación en el sentido de que solo los contribuyentes que obtengan ingresos por dividendos, honorarios, prestar un servicio independiente o por dedicarse a actividades empresariales serán considerados sujetos activos de este tipo penal.

b) Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado: Esta fracción se refiere únicamente a las conductas cometidas por quienes tengan la obligación de retener o de recaudar cantidades que le correspondan al Fisco por concepto de Impuestos, refiriéndose a retenedores y recaudadores los contemplados por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, esto es, el retenedor extrac los ingresos que el fisco va a percibir del contribuyente (los retiene), esta cantidad que es fijada por una determinada Ley Fiscal la entregará al Fisco como pago del impuesto que corre a cargo del contribuyente, mismo (el contribuyente) que al momento de su declaración anual hará valido para la liquidación definitiva de su impuesto a cargo.

Se encuadran en este supuesto Las personas Físicas y Morales que tengan el carácter de patrón, esto es, que tengan el deber de retener el impuesto a sus trabajadores.

La retención o recaudación del impuesto debe hacerse en un documento público, en la que constará que se hizo por cuenta de terceros, con lo que se dio cumplimiento a la ley, por tal razón podemos afirmar que el tercero se convierte en un auxiliar de la Autoridad

Hacendaria, con esto la mencionada Autoridad se asegura de recibir el tributo y también facilita la recaudación.

Cabe hacer la aclaración de que también los funcionarios públicos tales como recaudadores, funcionarios aduaneros e inclusive, notarios, jueces, corredores y demás funcionarios que estén investidos de Fe Pública y que tengan la obligación (por ley) de cerciorarse del pago de contribuciones en las operaciones que intervengan por motivo de las labores inherentes a su cargo serán responsables por no cumplir con la obligación de recaudar contribuciones atento a lo dispuesto por las Leyes Fiscales.

c) Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal: Todo beneficio sin derecho implica la obtención de ventajas respecto de deudas de carácter tributario, es decir, cuando se obtiene un beneficio fiscal comprende rebajas, moratorias, reducciones y en general todo aquel apoyo económico encaminado a una determinada actividad, ahora bien, es preciso establecer el concepto de cada una de estas figuras.

1.- SUBSIDIO: Son medidas económicas que adopta el Estado para fomentar determinadas actividades de los particulares, esto es, de los contribuyentes, por cierto lapso y en condiciones específicas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.- ESTIMULO FISCAL: Son los beneficios económicos que conceden las leyes tributarias a los contribuyentes con la finalidad de lograr determinados fines fiscales.⁴³

Para los efectos de este estudio, el estímulo y el subsidio son figuras semejantes que persiguen el mismo fin, la exención o reducción del pago de alguna contribución, encaminada a proteger o promover una actividad determinada.

Para que se de esta figura delictiva el contribuyente debe de encontrarse fuera de los supuestos de alguna ley suponga para los mencionados beneficios, al obtenerlos sin derecho (ya sea estímulo o subsidio) se presumirá el engaño en aprovechamiento del error, esto es, el actuar del contribuyente consistirá para que sea típico, en falsear las condiciones requeridas u ocultarlas mediante una alteración o simulación, para obtener la concesión de un subsidio o estímulo fiscal sin que tenga derecho al el.

Este comportamiento tendrá que ser mediante un hacer, es decir una acción intencional por lo que se puede presumir doloso.

Hay que señalar que este comportamiento también se puede configurar la tentativa, esto es, que se lleve a cabo el comportamiento encaminado a producir el error en el Fisco, poniendo en peligro de afectación al sistema de procesos de ingresos y egresos del Erario

⁴³ Osorio y Nieto César Augusto. "Delitos Federales". Editorial Porrúa. Quinta edición. México. 2001. página 246.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Federal, trayendo como resultado lógico la disminución de la recaudación fiscal.

d) Simule uno o mas actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal: Se puede entender como cuando en la realización de un acto que al principio puede parecer legal, se esconde tras esa mencionada legalidad la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El maestro Osorio y Nieto en su obra "Delitos Federales" ejemplifica este supuesto de la siguiente forma: "...Como por ejemplo podríamos citar el de una empresa grande que se liquida e inmediatamente se crean varias empresas mas pequeñas, con lo cual puedan beneficiarse por determinadas circunstancias, tales como beneficios a empresas de nueva creación, deducciones por adquisiciones, amortizaciones y otros semejantes, con lo cual se causa disminución, menoscabo a la recaudación, por lo que se sanciona penalmente esta ilícita conducta...".

e) Sea responsable por omitir presentar, por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente: En este apartado hay que recordar que las declaraciones que formulan los contribuyentes, están sujetas a un periodo determinado (ejercicio fiscal) y deben presentarse dentro de un lapso de tiempo previsto en la ley; en el cual, si existen impuestos a cargo deberán ser cubiertos en forma inmediata.

Cuando se presenta en forma extemporánea la declaración, siempre y cuando no exceda del término de doce meses dará lugar a multas, recargos, etc., es decir una infracción fiscal, fuera de este término lo que era una infracción de carácter fiscal se convierte en un delito fiscal, que necesariamente para que se configure como delito, es que pasen los doce meses señalados para la presentación de la declaración, con lo que se presumirá la intención de defraudar al fisco federal, al omitir el pago de los impuestos de los que se tiene la obligación de pagar al fisco federal.

Para que se demuestren los elementos del tipo descritos en esta fracción es necesario:

1.- Que se cometa por omisión, es decir, que no se presente la declaración a cargo del contribuyente (sujeto activo).

2.- dicha omisión tendrá que ser después de los doce meses, que empezaran a contarse a partir del día del vencimiento del plazo legal para cumplir esta disposición.

3.- Debe de corresponder a un ejercicio anual, esto es, no incluye pagos provisionales, declaraciones complementarias, etc. que no son anuales.

4.- Que haya existido obligación de pagar determinada contribución y no se haya efectuado, causando con ello un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal

Para concluir diremos que los tipos analizados, deben de llevar consigo la intención delictuosa para configurar el delito, es decir, deberá existir el engaño tendiente a producir en la autoridad fiscal el error, mismo que deberá ser por mala fe o dolo para causar un perjuicio al fisco federal, de no existir la intención de causar este daño no se tipificará el delito.

3.4 CONCEPTO DE AVERIGUACIÓN PREVIA

La palabra Averiguación Previa proviene del latín *ad* y *verificare*: de verum, verdadero, y facere, hacer; que significa indagar la verdad hasta conseguir descubrirla.

El artículo 1 del Código Federal de Procedimientos Penales nos dice en su primer fracción: "...El de averiguación previa...", esta etapa también puede recibir la denominación de preliminar, las actuaciones de esta serán realizadas por el Ministerio Público.

La Averiguación Previa puede definirse como la etapa procedimental durante la cual el órgano investigador (Ministerio Público) realiza todas aquellas diligencias necesarias para comprobar los elementos del tipo y la probable responsabilidad penal y optar (según sea el caso) por el ejercicio o abstención de la acción penal.⁴⁴

La etapa de Averiguación Previa comprende desde la denuncia, querrela o acto equivalente, hasta el Ejercicio de la Acción Penal

⁴⁴ Osorio y Nieto Cesar Augusto. "La Averiguación Previa". Editorial Porrúa. México, 1991. página 2.

(consignación) o la Abstención de la Acción Penal (No ejercicio de la acción penal), ya que la reserva solo suspende temporalmente la averiguación.

Esta fase tiene por objeto que el Ministerio Público, practique todas las diligencias necesarias para acreditar los elementos que integran el tipo penal y la presunta responsabilidad del indiciado, en conclusión la Averiguación Previa comprende todas las actuaciones necesarias para el descubrimiento de la verdad material.

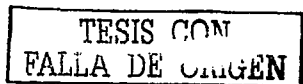
3.4.1 TITULAR DE LA AVERIGUACIÓN PREVIA

El titular de la Averiguación previa es el Ministerio Público, tal afirmación se desprende de lo establecido en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que contiene la atribución del Ministerio Público de averiguar, de investigar, de perseguir los delitos, evidentemente si el Ministerio Público tiene la atribución de orden constitucional de averiguar los delitos y esta atribución la lleva a cabo mediante la Averiguación Previa, la titularidad de la Averiguación Previa corresponde al Ministerio Público.⁴⁵

3.4.2 FUNDAMENTOS LEGALES DEL MINISTERIO PÚBLICO

Entre los principales fundamentos legales del Ministerio Público encontramos por orden de importancia:

⁴⁵ Osorio y Nieto Cesar Augusto. "La Averiguación Previa". Op. Cit., pág. 3.



1.- De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:
Los artículos 21 y 102 Apartado "A".

2.- Del Código Federal de Procedimientos Penales: Los artículos
1 fracción I y el artículo 2.

3.- La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

4.-El Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General
de la República.

3.4.3 LOS DELITOS FEDERALES

El artículo 50 fracción I de la Ley Orgánica del Poder Judicial de
la Federación nos señala cuales son los delitos del orden Federal, mismo
que a la letra dice:

"...Son delitos del orden federal:

a) Los previstos en las leyes federales y en los tratados
internacionales. En el caso del Código Penal Federal, tendrán ese
carácter los delitos a que se refieren los incisos b) a l) de esta fracción:

b) Los señalados en los artículos 2 a 5 del Código Penal;

c) Los cometidos en el extranjero por los agentes diplomáticos,
personal oficial de las legaciones de la República y cónsules mexicanos;

d) Los cometidos en las embajadas y legaciones extranjeras;

e) Aquellos en que la Federación sea sujeto pasivo;

f) Los cometidos por un servidor público o empleado federal, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas;

g) Los cometidos en contra de un servidor público o empleado federal, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas;

h) Los perpetrados con motivo del funcionamiento de un servicio público federal, aunque dicho servicio esté descentralizado o concesionado.

i) Los perpetrados en contra del funcionamiento de un servicio público federal o en menoscabo de los bienes afectados a la satisfacción de dicho servicio, aunque éste se encuentre descentralizado o concesionado;

j) Todos aquellos que ataquen, dificulten o imposibiliten el ejercicio de alguna atribución o facultad reservada a la Federación;

k) Los señalados en el artículo 389 del Código Penal cuando se prometa o se proporcione un trabajo en dependencia, organismo descentralizado o empresa de participación estatal del Gobierno Federal;

l) Los cometidos por o en contra de funcionarios electorales federales o de funcionarios partidistas en los términos de la fracción II del artículo 401 del código Penal, y

m) Los previstos en los artículos 366, fracción III; 366 ter y 366 quáter del Código Penal Federal, cuando el delito sea con el propósito de trasladar o entregar al menor fuera del territorio nacional...”

De lo anterior se afirma que el delito de Defraudación Fiscal por encontrarse en un ordenamiento como lo es el Código Fiscal de la Federación es un delito del orden Federal.

3.4.4 DELITOS PREVISTOS EN LEYES FEDERALES

Múltiples leyes federales dentro de su normatividad prevén delitos, y considerando que el artículo 50 fracción I de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación señala que son delitos de ese orden los previstos en las leyes federales se establece en ese orden de ideas que el Código Fiscal de la Federación contempla un capítulo de delitos denominados fiscales entre los que se encuentra el ilícito a estudio en el presente trabajo, a continuación se enlista los artículos del citado Código en los que se prevén delitos:

Código Fiscal de la Federación. Artículos 96, 102, 105, 167, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114 y 115.

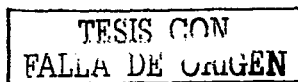


3.5 LA AUTORIDAD FACULTADA PARA INTERPONER QUERELLAS EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Dentro del delito de Defraudación Fiscal las Autoridades competentes para este acto son las siguientes, por orden de importancia:

1.- En primer lugar el Procurador Fiscal de la Federación, mismo que tiene su fundamento en el artículo 10 fracción XXVIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a la letra dice: "...**Artículo 10.-** Compete al Procurador Fiscal de la Federación: **Fracción XXVIII.-** Denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público Federal de los Hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose de los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Contraloría Interna en la Secretaría y a la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo; así como denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el Propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda, otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales.

2.- La Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, que tiene su fundamento legal en el artículo 81 fracción II del mencionado Reglamento, que a la letra dice: "...**Artículo 81.-** Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones: **Fracción II.**



Denunciar, querellarse, presentar las declaraciones de que el Fisco Federal, ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores de la Secretaría en el ejercicio de sus funciones; de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría, así como de formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición del sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda...”.

3.- La Dirección General de Delitos Fiscales, que tiene su fundamento en el artículo 82 fracción II, del ordenamiento legal antes invocado, que a la letra dice: “ **...Artículo 82.-** Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales: **Fracción II.-** Denunciar, querellarse, así como formular y presentar declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda...”.

4.- La Dirección de Defraudación Fiscal, teniendo como fundamento de su actuar el artículo 82-A, fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a la letra dice: “**...Artículo 82-A.-** Compete a la Dirección de Defraudación Fiscal: **Fracción II.-** Denunciar, querellarse, así como formular y presentar

declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda...”.

3.5.1 LA QUERELLA

Para dar cumplimiento al procedimiento penal en materia de Defraudación Fiscal se requiere como requisito de procedibilidad la querella, es decir, la querella es el requisito *sine qua non* para el ejercicio de la acción penal, al respecto el artículo 92 fracción I nos dice: “...Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: Fracción I.- Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del esto en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado...”.

Cabe señalar que cuando no se encuentre prevista la presentación de la querella bastará que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule una denuncia, es decir, la comunicación que hace cualquier persona al Ministerio Público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio. De lo anterior, se observa que la querella es el requisito de procedibilidad en el delito de Defraudación Fiscal;



Como definición se puede decir que es la acusación formulada por el sujeto pasivo o el ofendido con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que inicie e integre la Averiguación Previa correspondiente y en su caso ejercite acción penal.

La querrella consiste en una relación de hechos realizada por la parte ofendida, en la que realiza una queja, es decir el deseo de que se persiga al realizador del delito, por lo que la presentación de la querrella:

a) Debe ser presentada por la Autoridad competente.

b) Debe de existir una relación de hechos considerados como delictuosos, que a juicio de la parte ofendida, sean el acto o la omisión que sancionan las leyes penales.

c) debe de manifestarse la queja, esto es, el deseo de que se persiga al autor del delito.

Es necesario que en delito de Defraudación Fiscal se cuantifique el daño o el perjuicio que ha recibido el Erario Federal. mismo que realizara la autoridad hacendaria con los dictámenes correspondientes, esta cuantificación tendrá que estar contenida en la querrella, pero si en la presentación de la querrella no se determina el perjuicio a cargo del contribuyente por imposibilidad en su determinación para este ilícito en comento se aplicará lo dispuesto en el artículo 108 tercer párrafo, que a



la letra dice: "...Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó la pena será de tres meses a tres años de prisión..."

La querrela presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pone fin a su actuación como autoridad ya que ahora será coadyuvante y parte ofendida tanto en la Averiguación previa como en el proceso penal, y el Ministerio Público será Autoridad y parte en el proceso respectivamente. Es preciso hacer mención que la coadyuvancia a que nos referimos se encuentra fundamentada en el artículo 20 último párrafo de la Constitución de la República.

Se puede decir que, la intervención directa de la Autoridad Fiscal termina con la presentación de la querrela, el seguimiento de la causa corresponderá al Ministerio Público con Fundamento en los artículos 21 y 102 Apartado "A" de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.5.2 LA DECLARATORIA DE PERJUICIO

También llamada Determinación del Perjuicio Fiscal, el "Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano", define al Perjuicio Fiscal de la siguiente manera: "...Voz utilizada en el ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales para significar que estas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del

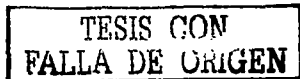
contribuyente...⁴⁶, es decir, la autoridad hacendaria manifestará que el Fisco Federal sufrió o pudo sufrir un menoscabo en su patrimonio, por una conducta que se puede calificar de ilícita.

Para los efectos de este estudio, es necesario hacer notar que las autoridades hacendarias al formular la querrela penal por este ilícito, se basa en la declaratoria o determinación del perjuicio fiscal como elemento básico para demostrar que se ha configurado el antes mencionado ilícito por parte del contribuyente.

La única autoridad facultada para la cuantificación del perjuicio fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, tal y como lo establece la siguiente Tesis jurisprudencial:

"...DEFRAUDACIÓN FISCAL. FACULTADES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA DE PERJUICIO O POSIBILIDAD DEL MISMO EN EL DELITO DE. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está reservada la facultad de declarar que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, para hacer procedente la acción penal tratándose de defraudación fiscal de acuerdo al artículo 274 del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en 1939 y en atención a la fracción XI del artículo 4º de la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

⁴⁶ Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, México 2001. página 2838.



tal declaración de perjuicio corresponde a la Procuraduría Fiscal mencionada.

Época 6ª, vol. Tomo CXXVII, P.12. A.D. 1917.65... "

Un elemento determinante dentro de las actuaciones administrativas de la autoridad hacendaria es que el contribuyente conozca cual es la cantidad que adeuda al Fisco Federal, la autoridad competente dentro del Procedimiento Administrativo es la Administración General de Auditoria Fiscal Federal o en su defecto las Administraciones Locales de Auditoria Fiscal Federal, la falta de esta determinación vicia el procedimiento administrativo y penal y así debe de ser considerado por las Autoridades Judiciales. Para esta determinación debe de hacerse por resolución y cumpliendo las formalidades del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, hay que recordar y dejar en claro que esto será totalmente independiente a que la misma Secretaria decida interponer querella, recordando que con fundamento en el artículo 92 fracción I la materia Penal es independiente de la materia Administrativa.

Para finalizar con este tema la Cuantificación del Perjuicio Fiscal Causado al Erario Federal es un elemento primordial para configurar el delito de Defraudación Fiscal y tener por probados los elementos del Cuerpo del Delito y la Probable Responsabilidad Penal es caso contrario el resultado será la atipicidad del delito.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.5.3 LA VISITA DOMICILIARIA

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene como atribución investigar hechos posiblemente delictuosos mediante la llamada *Revisión Fiscal*, siendo esta el ejercicio de las facultades de comprobación que realiza la Autoridad Fiscal, mediante la revisión de documentos, bienes y mercancías de determinado contribuyente visitado, a fin de percatarse de su situación jurídica en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pudiendo iniciarse con una simple solicitud de documentos (artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación) o con una Visita Domiciliaria.

La Visita Domiciliaria encuentra su fundamento en el artículo 42 fracciones III y VIII del Código Fiscal de la Federación que a la letra establecen: "...Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros, relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

VIII.- Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria de perjuicio al ministerio público para que ejercite la acción penal por las posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa conceda a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales...”.

Podemos definir a la Visita Domiciliaria como: "...El procedimiento que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio fiscal de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el Código Fiscal de la Federación les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias..."⁴⁷

El acta de visita se encuentra integrada por tres clases de actas:

- a) El acta de inicio, en la que se hacen constar todas las circunstancias por las que comenzó la visita.
- b) Las actas parciales, que contendrán todos los hechos, omisiones y demás situaciones que se conozcan durante la visita.

⁴⁷ Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, México 2001, página 2838



c) El acta final, en la que se asientan los pormenores de la diligencia; por medio de esta se da por terminada la visita.

Hay que recordar que también existen actas complementarias en las que se asentarán hechos, omisiones o circunstancias de la visita, después de que haya concluido.

Durante la visita se designarán testigos, que nombrará el contribuyente o en caso contrario los visitadores, éstos podrán ser sustituidos, también los visitadores podrán ser sustituidos por otros, a fin de continuar la visita.

Los visitadores procederán a desahogar la diligencia requiriendo al visitado los documentos contables y en general todos los papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales respecto de los cuales se hará la revisión minuciosa anotando el resultado en un acta que para tal efecto se levante desde su inicio hasta su terminación, haciendo constar los hechos u omisiones conocidos por los visitadores.

Al respecto y para mejor entendimiento desglosaremos a continuación el contenido de una orden de visita domiciliaria:

1.- Primeramente se realizará en el lugar señalado en la orden de visita, que será un oficio dirigido al representante legal o al contribuyente, este oficio citatorio especificará el día y hora de la visita, en caso de que no se atienda este oficio, la visita se entenderá con quien esté en el lugar, así mismo si los visitadores no acuden en la fecha y hora



señalada, tendrán que dejar nuevamente citatorio indicando la nueva fecha de la diligencia.

2.- Los visitantes tienen la obligación de exhibir credencial vigente que los acredite como empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su defecto presentarán oficio de identificación expedido por la autoridad competente. de la misma forma los contribuyentes tendrán la obligación de cerciorarse que los visitantes sean los mismos que los señalados en la orden de visita domiciliaria y que vaya dirigida a su nombre o nombre de su representada para el caso de las personas morales.

3.- La orden de visita debe contener lo siguiente:

- a) Precisar los impuestos que se van a revisar, así como el ejercicio fiscal.
- b) Nombre de la Autoridad.
- c) lugar donde se practicará la visita.
- d) Señalar el propósito, es decir, debe de ser fundada y motivada.
- e) Debe de estar firmada por el o los funcionarios competentes.

f) Para practicar la diligencia tiene que ser en días y horas hábiles, esto es, de 7:30 a 18:00 hrs., también puede comenzar en días y horas hábiles y terminar en horas inhábiles.

g) El visitador tendrá que recurrir al contribuyente que nombre dos testigos, en caso de que este no los quiera nombrar, el visitador los designará; los testigos podrán ser sustituidos cuando no comparezcan al lugar donde se practica la visita, por ausentarse antes de que termine o por decidir dejar de ser testigo.

4.- Los visitadores podrán recoger la contabilidad (solo copias cotejadas y compulsadas con los originales) cuando:

a) El contribuyente o representante se niegue a recibir la orden de visita:

b) Cuando la contabilidad libros o registros, no estén sellados y deban estarlo.

c) Cuando exista doble contabilidad con distinto contenido.

d) Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas que exige la ley,

e) Cuando los datos de la contabilidad no coincidan con los que aparecen en las declaraciones.

TESIS CON
FALLA DE URGEN

f) Cuando se alteren o destruyan los sellos o marcas que coloquen los visitadores o se impida que logren el objetivo con que fueron puestos.

g) Si el contribuyente o representante legal se niega a permitirles el acceso a los visitadores para realizar la visita.

5.- Los visitadores no podrán recoger la contabilidad por tener la presunción de ingresos, es decir, no pueden presumir omisión de ingresos con base en cuentas de cheques personales de gerentes administradores o terceros, siempre que el contribuyente visitado demuestre que no se efectuaron pagos de deudas con cheques de estas cuentas.

6.- La visita podrá terminar anticipadamente cuando el contribuyente visitado antes del inicio de la visita presente aviso a la autoridad hacendaria, a fin de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado para ello, siempre y cuando se haya presentado en plazo y se cumpla con todos los requisitos y en los casos de autocorrección fiscal.

7.- Las circunstancias que presuman el incumplimiento de las obligaciones fiscales de un determinado contribuyente se asentará en las actas parciales, entre la última acta parcial y el acta final habrá un periodo de 15 días para poder presentar pruebas por parte del visitado y desvirtuar los hechos o las circunstancias que hemos aludido, esto es presentará documentos, libros o registros vinculados con las

irregularidades encontradas, a fin de justificarlas, en caso de no presentar nada se tendrán por ciertos los hechos. es más podrá presentarlos hasta quince días después del cierre de la última acta parcial.

8.- El acta final se levantará mínimo quince días hábiles después de levantada el última acta parcial; antes del cierre de esta acta, el contribuyente podrá optar por pagar las cantidades omitidas, pero con el 50% del monto de las contribuciones por concepto de multas, así pague en parcialidades, en caso de que no decida autocorregirse, la autoridad emitirá resolución por parte del crédito fiscal no pagado y le impondrá una multa.

9.- Cuando el contribuyente no esté de acuerdo con la resolución o con la última acta parcial, las autoridades fiscales procederán a emitir la resolución que determinen los créditos fiscales en un periodo de seis días hábiles a partir del cierre del acta final; una vez formulada la resolución no puede aumentarse el monto de la última acta parcial, ni levantar actas complementarias, a menos de que se emita una nueva orden de visita. Cabe hacer la aclaración que aún antes de que se emita la resolución, el contribuyente podrá autocorregirse.

10.- La visita tiene un plazo para su conclusión de nueve meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación. Este término tiene las siguientes excepciones:

a) Los obligados a presentar pagos provisionales mensuales, respecto de el Impuesto Sobre la Renta.



b) Los que obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero.

c) Los autorizados para recibir donativos, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

d) Los que sean organismos descentralizados, empresas de participación estatal o fideicomisos del Gobierno Federal.

La visita podrá ser ampliada hasta por dos periodos más del término, esto es, dieciocho meses, siempre que el oficio por el que se notifique la prórroga haya sido expedido por las mismas autoridades que ordenaron la primera.

3.5.4 AUTOCORRECCION FISCAL

Durante la visita domiciliaria el contribuyente puede corregir su situación fiscal cubriendo las contribuciones que adeude, con la actualización y recargos correspondientes, para lo cual deberá entregar copia de las declaraciones del ejercicio del cual se vaya a corregir y que es sujeto a revisión, o en su defecto, si se trata de pagos provisionales, toda la documentación que acredite que en verdad se le otorgó el crédito fiscal; lo anterior con el fin de que los visitantes lo asienten en el acta final.

El contribuyente podrá cubrir el importe del crédito fiscal hasta el 36 parcialidades, claro esta, garantizando el interés fiscal; para el caso

de que no se autocorrija, la autoridad emitirá una resolución en la que determinarán las contribuciones omitidas y sus accesorios, tomando como base las irregularidades consignadas en el acta final.

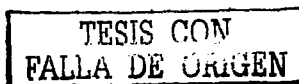
En el caso de que la autocorrección sea parcial se emitirá resolución por la parte del crédito no pagado y se le impondrá la multa correspondiente.

Frente a cualquier resolución que determine un crédito fiscal el contribuyente podrá impugnarlo por los medios de defensa que contempla el Código Fiscal de la Federación, es decir, el recurso de revocación o el juicio de nulidad.

Se puede hacer mención en este apartado que las autoridades fiscales detectan hechos probablemente constitutivos de un delito de carácter fiscal mediante el ejercicio de las facultades de comprobación y como lo señalamos con anterioridad, los procedimientos administrativo y penal están sumamente ligados pero son totalmente independientes uno de otro, tal y como lo señala el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación, pero hay que recordar que las pruebas del proceso penal nacieron en el ámbito administrativo.

3.5.5 LA FUNCIÓN INVESTIGADORA DEL MINISTERIO PÚBLICO

El artículo 21 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al Ministerio Público para perseguir los delitos, esto



es, el monopolio de la actividad investigadora para decidir el ejercicio o abstención de la acción penal, iniciando dicha investigación a partir del momento en que el Ministerio Público tiene conocimiento de un hecho posiblemente delictivo, a través de una denuncia, acusación o querrela, con la finalidad de ejercitar o no la acción penal.

3.5.6 LA CREACIÓN DE LA F.E.D.F.F.

La Fiscalía Especializada para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero, dependiente de la Procuraduría General de la República, nace mediante el Acuerdo A/69/98 emitido por el Titular de esa dependencia, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de agosto de mil novecientos noventa y ocho, mismo que a la letra dice: "...ACUERDO POR EL QUE SE CREAN LAS FISCALÍAS ESPECIALIZADAS PARA LA ATENCIÓN DE DELITOS FISCALES Y RELACIONADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO "A", "B" y "C".

JORGE MADRAZO CUELLAR, Procurador General de la República, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 21 y 102 apartado "A" de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1º, 2º, 3º, 8º, 13, 14, 15 y 42 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, y 9 fracción VII de su Reglamento, y:

CONSIDERANDO



Que el Plan de Desarrollo 1995-2000 establece como uno de sus objetivos principales, que las autoridades encargadas de la procuración de justicia realicen un adecuado y constante seguimiento de los asuntos que les son encomendados.

Que es necesario actualizar las reglas de organización y competencia de la Institución, a fin de contar con órganos especializados que se encarguen de la persecución de los delitos que por sus características así lo requieren.

Que entre los objetivos de la Procuraduría General de la República, se encuentra el de lograr que la Procuración de justicia federal alcance niveles óptimos de eficacia en la persecución de delitos y en el ejercicio de las demás atribuciones que la ley otorga, como única vía para abatir la impunidad y mantener la vigencia del orden jurídico.

Que existen delitos que por su complejidad requieren de atención especializada por parte de la Institución, por lo que para su debida atención y seguimiento es menester contar con unidades administrativas especializadas en el conocimiento de tales asuntos.

Que de conformidad con lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y su Reglamento, la Institución podrá contar con las unidades administrativas necesarias para el desempeño de sus funciones, y con la finalidad de dar el seguimiento adecuado y la atención especializada a la comisión de delitos fiscales y relacionados con el sistema financiero.

Que de conformidad con el artículo primero transitorio del reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, reformado mediante Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación los días 30 de abril y 30 de agosto de 1997, las

Subprocuradurías de Procedimientos Penales "A", "B" y "C" entraron en funciones el primero de enero de 1998.

Que mediante Acuerdo A 21 91 publicado en el Diario Oficial de la Federación en día 15 de julio de 1991, se creó la Fiscalía Especializada para la Atención de los delitos Fiscales y de Banca, adscrita a la Subprocuraduría de Averiguaciones Previas.

Que el artículo cuarto transitorio del Acuerdo número A-086 97 publicado en el Diario Oficial de la Federación en dos de enero de 1998 por el que se adscriben a las Unidades Administrativas y Órganos Desconcentrados de la Procuraduría General de la República, establece que las Fiscalías Especializadas serán adscritas a las Direcciones Generales del Ministerio Público Especializado "A", "B" y "C", mediante Acuerdo del Procurador General de la República, y

Que las Subprocuradurías de Procedimientos Penales "A", "B" y "C" son competentes para conocer de los delitos fiscales y relacionados con el sistema financiero y, por lo tanto, es necesario que cada una de ellas cuente con una Fiscalía Especializada en estas materias, por lo tanto he tenido a bien expedir el siguiente

ACUERDO

PRIMERO.- Se crean las Fiscalías Especializadas Para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero "A", "B" y "C", las cuales estarán adscritas a las Direcciones Generales del Ministerio Público Especializado "A", "B" y "C", respectivamente.

SEGUNDO.- Las Fiscalías especializadas para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero, ejercerán las siguientes funciones:

I. Conocer entre otros, de los delitos fiscales y delitos relacionados con el sistema financiero previstos en el código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal, Código Fiscal de la Federación; Ley de Instituciones de Crédito; Ley Federal de Instituciones de Fianzas; Ley General de organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito; Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros; Ley del Mercado de Valores; y demás leyes relacionadas con la materia;

II. Ejercer las atribuciones previstas en los artículos 8 y 13 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República en materia de delitos fiscales y relacionados con el sistema financiero.

III. Conocer de las averiguaciones previas relacionadas con los delitos a que se refiere la fracción I de este artículo, sobre los que el Agente del Ministerio Público de la Federación sea competente o determine el ejercicio de la facultad de atracción, y

IV. Las demás que sean necesarias para el debido cumplimiento de sus funciones.

TERCERO.- Al frente de cada una de las Fiscalías Especializadas para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero "A", "B" y "C" habrá un fiscal, agente del Ministerio Público de la Federación, quien ejercerá las facultades contenidas en el artículo 10 del Reglamento de la Ley Orgánica de la procuraduría General de la República.

CUARTO.- Los recursos materiales, humanos y financieros que requieran las Fiscalías Especializadas para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero "A", "B" y "C", deberán contemplarse en el presupuesto asignado a la Procuraduría General de la República.

QUINTO.- Se instruye a los ciudadanos Subprocuradores de Procedimientos Penales "A", "B" y "C" y Oficial Mayor de esta Institución, para que se instrumenten las medidas pertinentes y necesarias para el cumplimiento del presente Acuerdo.

TRANSITORIOS

PRIMERO.-El presente Acuerdo entra en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

SEGUNDO.- Se deroga el Acuerdo A 21 91, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de julio de 1991, en lo que se refiere a las disposiciones que se opongan al presente Acuerdo

Sufragio Efectivo. No Reelección.

México Distrito Federal, a veintinueve de julio de mil novecientos noventa y ocho.- El Procurador General de la República, Jorge Madrazo Cuellar.- Rúbrica..."

3.5.7 LA FUNCIÓN DE LA MESA INVESTIGADORA

La Mesa Investigadora tiene por funciones recibir denuncias, acusaciones o querellas, iniciar las averiguaciones previas correspondientes y practicar todas y cada una de las diligencias



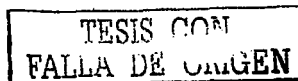
tendientes a la resolución de la indagatoria: en el caso que nos ocupa, la Mesa Investigadora dependerá directamente de una de las Fiscalías Especializadas para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero y se encargará de llevar a cabo el inicio, integración y resolución de las querellas hechas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respecto de aquellos contribuyentes que hayan defraudado al Fisco Federal, así como de los demás delitos fiscales y financieros para los cuales se encuentra especializada en resolver.

3.5.8 LAS DILIGENCIAS PRACTICADAS POR EL MINISTERIO PÚBLICO DE LA FEDERACIÓN ENCAMINADAS A LA COMPROBACIÓN DEL CUERPO DEL DELITO Y LA PROBABLE RESPONSABILIDAD

Desde el momento en que el agente del Ministerio Público recibe la denuncia o querella y considera que existen elementos necesarios para ejercitar la acción penal, se abre la Averiguación previa.

Los elementos que debe allegarse el agente del Ministerio Público de la Federación para tener por comprobada la existencia del tipo penal y la probable responsabilidad del inculpado serán principalmente:

1.- El escrito de querella formulado por las autoridades competentes de la dependencia afectada, en este caso la Procuraduría Fiscal de la Federación o el facultado para ello (Subprocuraduría Fiscal



Federal de Investigaciones, Dirección General de Delitos Fiscales y Dirección de Defraudación Fiscal), en contra de quien haya omitido mediante engaños y maquinaciones el pago total o parcial de alguna contribución federal con perjuicio del Fisco Federal.

2.- La determinación del Perjuicio Fiscal causado al Erario Federal por el contribuyente contra quien se querella la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Será aquí donde se cuantifique la cantidad por la que se lesionó el patrimonio de la Federación.

3.- Dictamen Contable suscrito por los peritos oficiales de la Dirección General de Coordinación de Servicios Periciales (PGR), en el que se deberá de concluir el monto del perjuicio fiscal que sufrió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.- La declaración ministerial del inculpado en relación a los hechos que dieron inicio a la Indagatoria.

5.- Las pruebas documentales siguientes:

a) La declaración de alta del Contribuyente en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) La presentación de la declaración anual del o los impuestos correspondientes al ejercicio fiscal motivo de la revisión.

c) Presentación del dictamen contable, en el caso de que el contribuyente esté obligado, por contador público autorizado.

d) Facturas, notas de crédito y documentación relativa a las operaciones de compra por el contribuyente investigado.

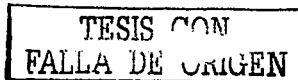
e) El resultado de las compulsas de sus principales proveedores.

f) Los poderes generales para pleitos y cobranzas, cuando el contribuyente sea personal moral.

g) Orden interna de revisión del dictamen presentado por el contribuyente, u orden interna de revisión simple del contribuyente auditado.

La función del Agente del Ministerio público de la Federación, basará, su actuar en las diligencias que haya tenido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, mismas que de considerarlas delictivas realizará la querrela conducente. Por su parte el Agente del Ministerio Público de la Federación realizará entre otras las siguientes diligencias, encaminadas a la resolución del ejercicio o abstención de la acción penal:

a) Auto de inicio, también llamado de radicación, que deberá contener fecha, número de la Averiguación, número de Mesa y la Orden



de que se practiquen todas y cada una de las diligencias necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

b) Ratificación de Querrela y Perjuicio Fiscal.

c) Fe Ministerial de Documentos, esto es. la identificación que hace el Ministerio Público de los documentos relacionados con los hechos que se investigan.

d) Ratificación de Dictámenes.

e) Declaración del Inculpado, exhortándolo para que se conduzca con la verdad.

f) Resolución, Siendo las más importantes la Consignación ante el Juzgado de Distrito Correspondiente y el No Ejercicio de las Acción Penal.

3.5.9 CONSIGNACIÓN

Los datos recabados en la Averiguación Previa deben estar relacionados entre sí, en un orden lógico y valorarse jurídicamente conforme lo establecen los artículos 279 al 290 del Código Federal de Procedimientos Penales y que deben resultar aptos para acreditar en términos del artículo 168 del mencionado ordenamiento legal la corporeidad del delito por el que sancionara al presunto o presuntos responsables de su comisión, a este acto se le denomina **Consignación**.



La consignación será entonces el acto culminante por parte del Ministerio Público en la fase de averiguación previa mediante la cual ejercita la acción penal, poniendo a disposición del Juez todo lo actuado, así como personas y cosas relacionadas en la Indagatoria.

En la práctica no existen formalidades especiales para su elaboración pero en términos generales debe contener los siguientes datos:

- 1.- Expresión de ser o no con detenido.
- 2.- Numero de Averiguación.
- 3.- Fecha.
- 4.- Delito o Delitos por los que se consigna.
- 5.- Numero de Mesa.
- 6.- Numero de Fojas.
- 7.-Mención de que procede el Ejercicio de la Acción Penal.
- 8.- Nombre de él o los Probables responsables.
- 9.- Delito o delitos que se imputan.

10.- Fundamento Legal.

11.- Desglose de los elementos del Cuerpo del Delito.

12.- Forma de comprobar la Probable Responsabilidad.

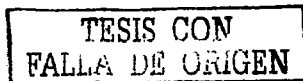
13.- Mención expresa de que se ejercita Acción Penal.

14.- Si la Consignación es con detenido, se debe precisar el lugar donde queda a disposición del juez, si es sin detenido se solicitará la orden de aprehensión.

15.- Firma del Agente del Ministerio Público de la Federación responsable.

En caso de que no se lleguen a dar los elementos del cuerpo del delito el agente del Ministerio Público dictara un acuerdo de abstención de la Acción Penal denominado No Ejercicio de la Acción Penal.

La Consignación de la Averiguación Previa al Juzgado de Distrito correspondiente dará inicio al Proceso Penal, el Ministerio Público de la Federación se convertirá en parte acusadora del proceso y buscará demostrar la culpabilidad de los indiciados, así mismo presentará pruebas supervenientes para demostrar la conducta delictiva de los procesados y formulara conclusiones de culpabilidad.



Es en este momento cuando termina la primera parte del llamado Proceso Penal Fiscal, también llamada parte Preprocesal o Averiguación Previa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO IV: PROPUESTAS

4.1 PERSONAS FISICAS: LA RESPONSABILIDAD DE LOS CONTADORES.

Es bien sabido que la responsabilidad directa en el delito de Defraudación Fiscal recae en el contribuyente (sea persona física o moral), que omite mediante engaños o aprovechamiento de errores el pago total o parcial de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

En los delitos de carácter tributario o como se les conoce comúnmente "de cuello blanco" (que son medidos en dinero principalmente) los responsables directos son aquellos que se benefician de las maquinaciones o tienen una conducta por la que aumentan su patrimonio o por omitir o simplemente no dar cumplimiento a las obligaciones fiscales.

Por lo que respecta a la responsabilidad de los contadores, se dará cuando por resultado del beneficio indebido aumente su patrimonio: la Autoridad judicial determinará la responsabilidad penal partiendo de que la conducta delictiva la ejercitan los técnicos conocedores de la materia fiscal, es decir, los contadores, mismos que por la propia naturaleza de su profesión tienen mas familiaridad con el derecho fiscal y las obligaciones de las empresas con la Autoridad Hacendaria.



La responsabilidad penal de los contadores tiene su fundamento en el artículo 95 fracciones III, V, VI y VII de Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: "...artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I.-...

II.-...

III.- Cometan conjuntamente el delito.

IV.-...

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...".

La función del contador público consiste, principalmente en llevar la contabilidad de un negocio y preparar las declaraciones fiscales, esta función es muy delicada (que propiamente en la mayoría de los casos no ha sido asimilada), porque es muy común que el contador cometa errores por los cuales el contribuyente se vea envuelto en un delito de carácter fiscal (Defraudación): una máxima que se tiene en el campo de los contadores es que "*...Un buen contador no tiene derecho*

a equivocarse...”, por ello las deficiencias en la contabilidad de un contribuyente tienen un efecto casi siempre grave y al momento de ser considerados responsables, solo serán juzgados (si es que llegan a esa instancia, porque la mayoría de las ocasiones la Secretaría de Hacienda solo formula querrela contra el contribuyente) como partícipes y no como autores del delito. esto es, de todas formas el contribuyente será afectado por un mal trabajo que le compete al contador.

El momento en que se comete el delito es cuando el contribuyente o su representante legal presentan la declaración del ejercicio, hasta entonces han declarado en forma libre y voluntaria el total de sus impuestos por sus actos o actividades, la Autoridad Hacendaria acepta como buena la declaración, pero la comprobación de la verdad en ésta llegará cuando lleve a cabo sus facultades de comprobación.

La comisión del delito fiscal nace a criterio del suscrito cuando:

a) El contribuyente acepta no pagar las contribuciones que debe cubrir al Fisco Federal.

b) El asesor fiscal (contador) sugiere la realización de algunos movimientos contables, financieros, que produzcan el resultado delictivo que sería la omisión de contribuciones ya sea de forma total o parcial; y

c) Cuando el contador abusando de la total ignorancia, impericia o falta de conocimiento de la materia fiscal del contribuyente realiza



movimientos contables, financieros, que produzcan el resultado delictivo que sería la omisión de contribuciones ya sea de forma total o parcial, por los cuales recibirá un pago de buena fe y traerá en consecuencia la responsabilidad penal por éste ilícito del contribuyente.

En el primer caso queda totalmente claro, ya que el contribuyente tiene total conocimiento de querer y realizar el hecho, por lo que será el único responsable de la conducta delictiva.

Por lo que respecta al segundo caso, el perito en la materia propone una serie de estrategias para no realizar el pago o reducirlo, y, de esta forma captar mas recursos que no les correspondían, aquí se da la figura de la coparticipación, ya que esto significa que si con esta conducta se produce un ilícito (defraudación fiscal) el contador será cómplice del mismo, toda vez que participó en forma directa en la elaboración de un documento con el ánimo de engañar a la Autoridad Hacendaria.

La responsabilidad para el contador será por complicidad, en virtud de que participó en forma directa en la elaboración de un documento con información alterada, a fin o con la intención de engañar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La conducta anterior se le podrá fincar responsabilidad al contador en términos del artículo 95 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ya que entre el experto y el contribuyente hay un acuerdo previo con el fin de defraudar al Fisco Federal.

En este punto queda una duda a discutir y el porque de la propuesta de responsabilidad del los contadores:

¿De que forma se puede comprobar que el contador propuso la realización de algunos movimientos contables y financieros, que produzcan el resultado engañar al fisco federal mediante la omisión total o parcial de contribuciones?

La respuesta a esta pregunta es bastante sencilla, si bien es cierto el contribuyente, persona física que por lo regular lleva una actividad propia tiene que firmar las declaraciones que el contador haya realizado (razón por la cual el contribuyente decide pagarle honorarios por concepto de la prestación de servicios profesionales), no tiene en dicha declaración obligación hacia el contador, ya que el no firma la mencionada declaración del ejercicio, solo se remite a elaborarla, *si esta tuviera un apartado especial para que firmara el contador responsable de la situación financiera y fiscal del contribuyente, no tan fácil haría la propuesta de engañar al fisco, porque de antemano sabría la responsabilidad de firmar ese documento, de tal suerte que realmente asimilarían la gran responsabilidad de la rama del conocimiento para la cual se especializó.*

Así las cosas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al formular querrela en contra del contribuyente, tendría también que formularla en contra del contador que firmara la declaración y, durante la Averiguación Previa el Ministerio Público determinaría si ejercita acción

penal en contra de ambos o solo por el responsable directo de hacer la determinación del pago de impuestos, según el caso concreto.

Al exponer esta propuesta viene a colación la tercer forma en que nace el delito de Defraudación Fiscal que el suscrito hace, esto es, cuando el contador abusando de la total ignorancia, impericia o falta de conocimiento de la materia fiscal del contribuyente realiza movimientos contables, financieros, que produzcan el resultado delictivo que sería la omisión de contribuciones ya sea de forma total o parcial, por los cuales, recibirá un pago de buena fe y traerá en consecuencia la responsabilidad penal por éste ilícito del contribuyente.

De esto se desprende que el punto anterior y este van muy ligados solo varía en que el contribuyente realmente no conoce cuanto debe de pagar por concepto de los impuestos que generó por el ejercicio de su actividad, esto es, en nuestro país existen contribuyentes que desde edades tempranas empezaron a conocer una forma de hacer dinero mediante alguna actividad comercial, llegado el momento logran establecer un pequeño negocio o independizarse, pero a todas luces jamás han realizado ningún tipo de estudios y en ocasiones solo lo más básico de la educación tienen, cuando llega el momento de tener que pagar impuestos al Fisco Federal, saben el estado de su negocio pero no cuanto tienen que pagar, así las cosas contratan los servicios de un contador para este efecto y así poder continuar con su actividad comercial sin ningún problema, ya que con este acto, están dándole la responsabilidad de el monto de esta contribuciones y por ende se tendrían que desligar de toda responsabilidad, cosa que no sucede,

porque en el caso de que el contador hiciera mal su trabajo la responsabilidad caería directamente sobre el contribuyente, que se encontraría indefenso ante la querrela de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que seguramente terminará con el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público de la Federación en contra del contribuyente.

Al momento de que el Ministerio Público de la Federación, empieza a practicar las diligencias necesarias para comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad, en el caso concreto que manejamos, el contador caería en el supuesto de las fracciones III o IV según sea el caso y, sin tener que llevar un proceso largo, que también se vería reflejado en pérdidas para su negocio o actividad en caso de ejercitarse acción penal en contra del contribuyente, en la etapa de averiguación previa se deslindaría de la responsabilidad de la comisión de este ilícito.

La medida que se propone traería bastantes beneficios al Estado, ya que como lo vimos con anterioridad en bien jurídico tutelado del delito de Defraudación Fiscal quedaría salvaguardado íntegramente, en este punto hay que hacer un pequeño análisis ya que si bien es cierto el Estado trata de recaudar el mayor número de contribuciones por impuestos, al cometer el ilícito en mención, el contribuyente, persona física que desarrolla una actividad propia de él y que tiene algunos asalariados que dependen de esta actividad, si se ejercita la Acción Penal, el contribuyente dejará de desarrollar su actividad dejando sin

empleo a sus asalariados y por ende dejará de pagar impuestos que tendrán repercusión en el Fisco Federal con una menor recaudación.

Así las cosas el defraudar al Fisco Federal, por cuestiones ajenas al contribuyente y atribuibles al experto fiscal (contador), harán que un contribuyente que habitualmente pagaba sus impuestos, deje de pagarlos totalmente, por encontrarse involucrado en un proceso penal.

Para terminar diremos que si alguien tiene responsabilidad en este ilícito se puede comprobar desde la averiguación previa y no hasta que se dicte sentencia por el juez, tomando en cuenta la medida propuesta en este análisis.

4.2 PERSONAS MORALES: LA INTERVENCIÓN DE LA EMPRESA.

Como lo dijimos con anterioridad la responsabilidad directa en el delito de Defraudación Fiscal recae en el contribuyente que omite mediante engaños o aprovechamiento de errores el pago total o parcial de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Las personas morales se obligan mediante los representantes que elijan, que serán personas físicas las que lleven la representación, dirección y demás puestos que requiera la sociedad, plasmados en el acta constitutiva de la empresa.

Las personas morales se obligan a través de sus representantes (personas físicas), que son las que cometen los ilícitos y sobre quien recaerá la responsabilidad moral, tal y como se desprende de la siguiente tesis jurisprudencial:

"... 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 eso que los directores generales, gerentes, 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.

Amparo Directo 2489 83, 4 de agosto de 1983, Séptima Época, Volúmenes 151-156, Segunda Parte, p. 74...".

Así las cosas, no existirá ninguna dificultad para determinar la responsabilidad penal de la persona moral, misma que recaerá en los representantes legales de esta; en este caso, si se cometa un ilícito por medio o al amparo de la persona moral el juez podrá decretar en la sentencia la suspensión o disolución de la sociedad, en caso de que sea necesaria para la seguridad pública o para defender el interés social, que

en el presente caso sería la afectación continua y reiterada de las disposiciones fiscales por parte de la empresa que se sancione, tal y como lo prevé el artículo 11 del Código Penal Federal, que a la letra dice: "...Artículo 11.- Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación, o disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública...".

De lo anterior se desprende que cuando una persona física cometa un delito al amparo de una persona moral o en beneficio de ésta, existe la posibilidad de que el juez decrete la disolución de la empresa, independientemente de la sentencia que reciba el autor del ilícito.

Ahora bien, en el presente análisis no está a discusión de quien es la responsabilidad, ya que simple y sencillamente el acta constitutiva de la empresa determinará quien tiene la responsabilidad de la situación financiera y la obligación de presentar la declaración de impuestos por el ejercicio fiscal y por ende, verificar si coincide o no la información plasmada en la declaración, por lo que el responsable directo será quien tenga esta facultad, llámese Administrador Único, Representante Legal, Apoderado General, Gerente, etc., pero la propuesta hecha en este

análisis es en razón a la Intervención de la Empresa, que a continuación explicaremos.

Al momento de cometer el ilícito la persona moral, ésta no deja de generar, esto es, el objeto para el cual fue creada sigue intacto, ya que se ejercerá Acción Penal en contra de una persona física, que como lo dijimos con anterioridad será el Apoderado, Gerente, etc., al momento de que el Ministerio Público de la Federación consigna, solicitará en el pliego que se garantice la reparación del daño; aquí es donde entra nuestra propuesta, la mayoría de los contribuyentes no cumple con esta disposición y prefiere que ese dinero se destine a el pago de honorarios gastados en el proceso, siendo que la empresa puede pagar esto muy fácilmente, veámoslo a continuación :

Por intervención entenderemos a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de su estructura tendría un conjunto de Administradores, Gerentes o personas capacitadas para llevar a cabo la dirección de una empresa (temporalmente), cuando así sean requeridos.

Al solicitarse la intervención de la empresa contribuyente responsable del delito de Defraudación Fiscal por parte del Ministerio Público de la Federación en lugar de la reparación del daño, siendo ésta por tiempo indefinido hasta que el juez de la causa dicte sentencia y establezca el tiempo que durará la multicitada intervención, se podría recuperar de forma satisfactoria los impuesto omitidos por parte del contribuyente, esto es:

1.- El delito es de carácter patrimonial.

2.- El contribuyente capta buenos dividendos por su actividad.

3.- El responsable por la comisión del delito de Defraudación Fiscal, en la mayoría de las ocasiones el que desempeña el puesto de dirección, es decir el cerebro de la empresa.

Deduciendo de lo anterior, se desprende que si el juez al momento de dictar el auto de formal prisión, ordenara la intervención de la empresa y, cuando emitiera sentencia estableciera el lapso de tiempo por el cual esta empresa estaría en manos del Fisco Federal para que recuperara el monto de lo defraudado, se podría garantizar una mejor justicia tributaria (por lo que se refiere a este ilícito) ya que con la debida reforma se podría en un futuro establecer como medida de seguridad la **intervención de la empresa**, con el fin de que se recuperen las arcas del Erario Federal.

Los contribuyentes no tendrían forma de hacerse llegar recursos por esta intervención, pero estarían concientes del ilícito cometido, hay que dejar en claro que solo la ganancia en el ejercicio sería destinado al Erario, para que queden salvaguardados los derechos de los trabajadores y demás personas con quien la persona moral tenga obligaciones.

Al término de esta medida de seguridad, la empresa será devuelta, ya que el Fisco Federal habrá recuperado la cantidad de dinero que lo lesionó.



Como queda bastante claro una medida como esta traería en consecuencia la adición de los siguientes artículos:

Artículo 24 del Código Penal Federal: Entre las penas y medidas de seguridad que se proponen se tendría que anexar una más, que es la que hemos propuesto en este estudio, esto es, ***La intervención de la empresa.***

Al Título Segundo del Libro Primero del Código Penal Federal, la Adición del Capítulo XII, que se tendrá que referir a lo que se refiere con ***Intervención De Empresa*** y su aplicación.

Al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establecer ***La intervención de la empresa*** en lo referido a la forma de sancionar el delito de Defraudación Fiscal.

Cabe señalar que este delito va en contra de personas que forman parte de la actividad económica del país, de la cual el gobierno obtiene la mayoría de sus ingresos totales, por tal razón y en virtud de que no son criminales natos, sino gente que por un error o descuido termina involucrado en una situación que de cierta forma atenta contra el Estado, si se castiga con pena privativa de libertad, no se recuperarán las contribuciones hechas al Estado por concepto de Impuestos, y, con la aplicación de una ***medida de seguridad*** como la propuesta hecha, se lograría captar más recursos o por lo menos recuperarlos, sin que estas empresas se vean en la necesidad de cerrar o reducir su plantilla laboral para cumplir con sus obligaciones, reflejándose esto en una

solidificación de la economía del país, porque todos los evasores tendrían que pagar de forma íntegra sus contribuciones.

CONCLUSIONES

PRIMERA: En la Etapa de Averiguación Previa el contribuyente en caso de encontrarse como inculpado del delito de mención, podrá resolver su situación y deslindar su responsabilidad (en el caso de ser persona física), si se tomara la medida propuesta en el sentido de que *“el asesor fiscal (contador) firme como responsable en un apartado especial como el que realizó dicha declaración”*.

SEGUNDA: La adición a los artículos 24 de Código Penal Federal y 108 del Código Fiscal de la Federación, traerían como consecuencia una mejor impartición de justicia tributaria, en el sentido de imponer la pena adecuada al caso concreto, esto es una pena, una medida de seguridad o ambas.

TERCERA.- Este delito en su mayoría de casos no debe de ser castigado con pena privativa, en virtud de que las personas que pueden cometer este ilícito forman parte importante de la economía del país y el ejercitar acción penal y después imponerles una pena trae como consecuencia un menoscabo a la recaudación hecha por el Fisco Federal.

CUARTA.- El trabajo realizado por los contadores tendrá que ser más profesional, por encontrarse en carácter de responsables respecto de las obligaciones fiscales del contribuyente (Personas físicas).

QUINTA.- Si se interviene a una empresa, tendrá como consecuencia la generación de la reparación del daño en mayor cantidad al causado y la imposición de una pena al responsable.

SEXTA.- Finalmente con éstas propuestas, México se encontraría a la Vanguardia respecto a la justicia tributaria e impartición de penas y medidas de seguridad.

BIBLIOGRAFÍA

Amuchategui Requena Irma G, "DERECHO PENAL, PRIMER CURSO", Colección de Textos Jurídicos Universitarios; Editorial Harla, México 1993.

Arrijoa Vizcaino, Adolfo "DERECHO FISCAL" Editorial THEMIS, Decimosegunda Edición, México 1997.

Castellanos Tena Fernando, "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL", trigésimo novena Edición, Editorial Porrúa S.A. México 1985.

Castillo Soberanes, Miguel Ángel "EL MONOPOLIO DE LA ACCIÓN PENAL DEL MINISTERIO PUBLICO EN MEXICO", Editorial UNAM, Segunda Edición, México 1993.

"DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO", Editorial Porrúa, México, 1985.

González Macias, María Dolores "INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES", Editorial INDETEC, México 1997.

González Quintanilla José Arturo, "DERECHO PENAL MEXICANO, PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL", Editoria! Porrúa, Quinta edición, México 1999.

González Rodríguez Alfonso "LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO", Editorial JUS, Primera Edición, México 1992.

López Betancourt Eduardo, "TEORÍA DEL DELITO", Segunda Edición Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 1999.

**Mabarak Lerecedo, Doricela "DERECHO PENAL FISCAL",
Editorial LAZCANO GARZA EDITORES, Primera Edición, México 1993.**

**Márquez Piñero, Rafael "DERECHO PENAL PARTE
GENERAL", Editorial TRILLAS, Cuarta Edición, México 1999.**

**Millán González, Arturo "190 PREGUNTAS Y RESPUESTAS
RELATIVAS A: LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS
CONSECUENCIAS PENALES EN 1990", Editorial PAC, México 1990.**

**"NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO", Instituto
de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de
México, Editorial Porrúa, México 2001.**

**Osorio y Nieto César Augusto, "DELITOS FEDERALES",
Editorial Porrúa, Quinta edición, México, 2001.**

**Osorio y Nieto Cesar Augusto, "LA AVERIGUACIÓN
PREVIA", Editorial Porrúa, México, 1991.**

**Pavón Vasconcelos Francisco, "MANUAL DE DERECHO
PENAL MEXICANO", Parte General, Quinta edición, Editorial Porrúa,
México, 1982.**

**Pavón Vasconcelos Francisco, "NOCIONES DE DERECHO
PENAL MEXICANO (PARTE GENERAL)", Tomo II, Ediciones del
Instituto de Ciencias Autónomo. Zacatecas. Zac .**

**Porte-Petit Candaudap, Celestino " APUNTAMIENTOS DE LA
PARTE GENERAL DE DERECHO PENAL", Editorial PORRUA,
Decimoctava Edición, México 1999**

**Rivera Silva, Manuel "DERECHO PENAL FISCAL", Editorial
PORRUA, Primera Edición, México 1984.**

**Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús "LOS DELITOS FISCALES
EN MÉXICO", Editorial PAC, Primera Edición, México 1994.**

Urbina Nandayapa, Arturo "LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO (ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y GENERALES DE LOS DELITOS FISCALES)", Tomo 1, Editorial SICCO, Primera Edición, México 1997.

Urbina Nandayapa, Arturo "LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO (DELITOS FISCALES EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO)", Tomo 2, Editorial SICCO, Primera Edición, México 1997.

Urbina Nandayapa, Arturo "LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO (PROCESO PENAL TRIBURARIO)", Tomo 3, Editorial SICCO, Primera Edición, México 1997.

Urbina Nandayapa, Arturo "LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO (CONTADORES, RESPONSABILIDAD PENAL, ADMINISTRATIVA Y CIVIL), Tomo 4, Editorial SICCO, Primera Edición, México 1997.

Urbina Nandayapa, Arturo "LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO (PARAÍOS FISCALES Y LAVADO DE DINERO)", Tomo 5, Editorial SICCO, Primera Edición, México 1997.

Zaffaroni Eugenio Raúl, "TRATADO DE DERECHO PENAL", Primera edición, tomo IV, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988.

Zamora Jiménez, Arturo "CUERPO DEL DELITO Y TIPO PENAL", Editorial Ángel Editor, Primera Edición, México 2000.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Ley Orgánica de la Procuraduría General de la Republica.

Ley Orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Reglamento de la Ley Orgánica dela Secretaría de Hacienda y Crédito Público.